

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS  
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
NÍVEL MESTRADO**

**GUILHERME SANGALLI SANDRI**

**JUSTIÇA DISTRIBUTIVA FISCAL:  
O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO FUNDAMENTO PARA  
UMA TRIBUTAÇÃO JUSTA**

**SÃO LEOPOLDO**

**2019**

Guilherme Sangalli Sandri

Justiça Distributiva Fiscal:

O princípio da capacidade contributiva como fundamento para uma tributação justa

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Orientador: Prof. Marciano Buffon

São Leopoldo

2019

S219j Sandri, Guilherme Sangalli

Justiça distributiva fiscal: o princípio da capacidade contributiva como fundamento para uma tributação justa / Guilherme Sangalli Sandri-- 2019.

146f. ; 30cm.

Dissertação (Mestrado em Direito) -- Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Programa de Pós-Graduação em Direito, São Leopoldo, RS, 2019.

Orientador: Prof. Marciano Buffon.

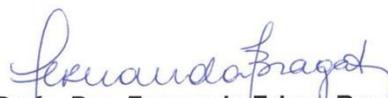
1. Direito tributário. 2. John Rawls. 3. Justiça distributiva. 4. Capacidade contributiva. 5. Princípio jurídico. I. Título. II. Buffon, Marciano.

CDU 34:336.2

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS  
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD  
NÍVEL MESTRADO

A dissertação intitulada: "**JUSTIÇA DISTRIBUTIVA FISCAL: O princípio da capacidade contributiva como fundamento para uma tributação justa**" elaborada pelo mestrando **Guilherme Sangalli Sandri**, foi julgada adequada e aprovada por todos os membros da Banca Examinadora para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO.

São Leopoldo, 03 de setembro de 2019.



Profa. Dra. **Fernanda Frizzo Bragato**

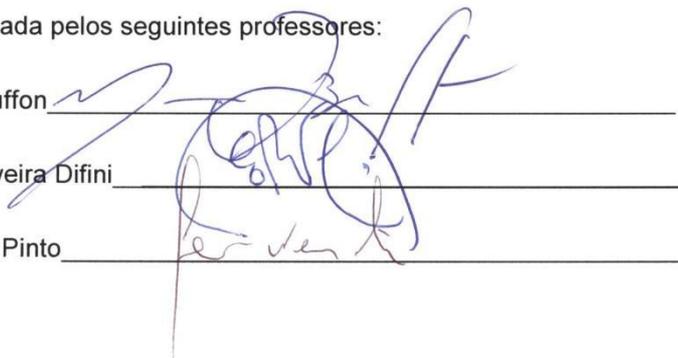
Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Direito.

Apresentada à Banca integrada pelos seguintes professores:

Presidente: Dr. Marciano Buffon

Membro: Dr. Luiz Felipe Silveira Difini

Membro: Dr. Gerson Neves Pinto



Aos meus pais, Luciano e Vera, pelo apoio, compreensão  
e pelo amor a mim dedicado. Se até aqui cheguei, foi  
graças a vocês.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a minha família pelo apoio, companheirismo, por ter possibilitado que este trabalho ganhasse vida e, principalmente, por ter participado decisivamente na formação do ser humano que hoje eu sou.

Agradeço ao meu Orientador, Professor Marciano Buffon, cujas contribuições para a realização deste trabalho foram inestimáveis, tanto no auxílio acadêmico, quanto no anímico, para que fosse possível seguir *adelante*.

Aos professores do Programa de Pós Graduação da UNISINOS, os quais agradeço de forma conjunta para evitar a ocorrência de possíveis injustiças, mas são incalculáveis as contribuições provenientes das lições que aprendi nestes últimos anos, quer seja para minha formação acadêmica, quanto para minha formação como ser humano.

Ainda, para que se evite a ocorrência de quaisquer injustiças, faço questão de estender este agradecimento a todos os mestres que a vida me proporcionou, pois existe um pouco de cada um deles aqui dentro deste trabalho.

Importante agradecer aos meus amigos, dos quais obtive um apoio imprescindível não somente neste momento, mas ao longo de toda a minha vida.

E por último, mas não menos importante, gostaria de agradecer aos meus colegas do trabalho, por ter possibilitado que eu me afastasse um pouco da advocacia e enfim, concretizasse este grande projeto em minha vida.

*“Se o homem falhar em conciliar a justiça e a liberdade, então falha em tudo”*

(Albert Camus)

## RESUMO

Sustentar a necessidade da promoção da justiça em matéria tributária tem sido um lugar comum no Brasil contemporâneo. As críticas ao sistema de arrecadação são inúmeras e fazem parte do cotidiano da população em geral. Todavia, aquilo que se compreende como justo tributário encontra uma grande variedade de opiniões, se fazendo necessário delimitar aquilo que a justiça distributiva exige do Direito Tributário. Para tanto, o presente trabalho pretende abordar a ideia de justiça na distribuição do ônus fiscal e sua possível relação com o princípio da capacidade contributiva. Tal estudo escora-se no conceito hodierno de justiça distributiva, desenvolvido a partir da Teoria da Justiça desenvolvida por John Rawls. Com fundamento em Rawls, busca-se compreender como se daria uma justa distribuição do ônus fiscal em um Estado Democrático de Direito, que afirma o compromisso de garantia de direitos e liberdades do cidadão e onde os princípios constitucionais possuem a função de fundamentar as regras de Direito. Diante de tal constatação, há de ser analisada a questão da justiça distributiva fiscal no ordenamento jurídico pátrio, em consonância com a introdução de princípios e direitos sociais após Constituição Federal de 1988. Com amparo na ideia de justiça distributiva e no conteúdo do Texto Constitucional, investiga-se a possível concretização do ideal de justiça fiscal no ordenamento brasileiro e a importância do respeito a capacidade contributiva possui na consolidação deste ideal. Ao fim, procura-se realizar uma breve análise da (in)adequação da legislação tributária ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

Palavras-chave: Direito tributário. John Rawls. Justiça distributiva. Capacidade contributiva. Princípios jurídicos.

## **ABSTRACT**

Sustaining the need to promote justice in tax collection has been a commonplace in contemporary Brazil. The complaints about the tax collection system are numerous and are part of the daily life of the general population. However, what is understood as tax fairness meets a wide variety of opinions, being necessary to delimit what distributive justice requires from Tax Law. Therefore, the present work intends to approach the idea of justice in the distribution of the tax burden and its possible relation with the principle of the ability to pay. This study is based on today's concept of distributive justice, developed from the theory of justice developed by John Rawls. Based on Rawls, we seek to understand how a fair distribution of the tax burden would occur in a Democratic State that respects the Rule of Law, which affirms the commitment of guaranteeing the rights and freedoms of the citizen and where constitutional principles have the function of grounding the rules of Law. In view of this, must be analyzed the issue of fiscal distributive justice in the national legal system, in line with the introduction of principles and social rights after the Federal Constitution of 1988. Based on the idea of distributive justice and the content of the Constitution, the presente work aims to investigate the possible realization of the ideal of fiscal justice in the Brazilian system and the importance to respect the ability to pay has in the consolidation of this ideal. In the end, we intend to carry out a brief analysis of the (in)adequacy of tax legislation to the constitutional principle of ability to pay.

Key-words: Tax Law. John Rawls. Distributive justice. Contributing ability. Legal principles.

## LISTA DE SIGLAS

CTN	Código Tributário Nacional
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
RE	Recurso Extraordinário
STF	Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
<b>2. A CONSTRUÇÃO DE UMA JUSTIÇA DISTRIBUTIVA FISCAL</b> .....	<b>17</b>
<b>2.1 Os Primórdios da Justiça Distributiva: dos mitos ao pensamento aristotélico</b> .....	<b>18</b>
<b>2.2 O Jusracionalismo, os Primeiros Grandes Contratualistas e o Estado como Garantidor dos Direitos Fundamentais</b> .....	<b>30</b>
2.2.1 O Contratualismo de Thomas Hobbes .....	32
2.2.2 O Contratualismo de John Locke .....	35
2.2.3 O Contratualismo de Jean-Jaques Rousseau.....	37
<b>2.3 John Rawls e a Formulação da Justiça como Equidade</b> .....	<b>39</b>
2.3.1 A Prioridade do Bem sobre o Justo: o utilitarismo.....	39
2.3.2 A Justiça como Equidade de John Rawls.....	44
<b>3 JUSTIÇA DISTRIBUTIVA FISCAL E ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO ...</b>	<b>55</b>
<b>3.1 Condições de Compreensão Daquilo que se Entende como Pós-positivismo: o(s) Positivismo(s) Pré-bélicos</b> .....	<b>57</b>
<b>3.2 A Democracia Constitucional Moderna: entre pós-positivismo(s), princípios, direitos e deveres fundamentais</b> .....	<b>68</b>
3.2.1 O Novo Constitucionalismo como uma Reação a Tradição Juspositivista .....	69
3.2.2 A Contribuição de Ronald Dworkin na Construção de uma Doutrina Inserida num Paradigma Pós-positivista: uma questão de princípios e integridade.....	73
3.2.3 A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: as responsabilidades, os deveres e os custos dos direitos fundamentais.....	86
<b>3.3 O Princípio da Capacidade Contributiva como Critério Definidor da Justiça Distributiva em um Estado Constitucional Moderno</b> .....	<b>91</b>
<b>4 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO NORMA CONCRETIZADORA JUSTIÇADISTRIBUTIVANO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO</b> .....	<b>96</b>
<b>4.1 O Problema da Vinculação do Conteúdo do Princípio da Capacidade Contributiva à Literalidade do Artigo 145, § 1º da Constituição Federal</b> .....	<b>98</b>
<b>4.2 Uma Proposta de Interpretação Integra e Coerente ao Conteúdo do Princípio da capacidade Contributiva</b> .....	<b>105</b>
<b>4.3 Obstáculos à Concretização de um Sistema Tributário Justo</b> .....	<b>119</b>

4.2.1 As Dificuldades Inerentes à Opção pela Tributação do Consumo .....	121
4.2.2 A Baixa Progressividade da Tributação no Brasil .....	127
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>136</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>142</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O tema escolhido para a realização da presente pesquisa, procura analisar as exigências para que seja possível a construção de um sistema tributário que preze pelo ideal de justiça, com base nos princípios que fundamentam o direito tributário brasileiro.

Em que pese a existência de um longo debate acerca da (in)justiça que o ato de exigir tributos por parte do Estado possa promover, no presente trabalho se tem o intuito de examinar a possibilidade de se construir um sistema tributário justo. Dito isto, partindo de uma realidade onde o dever fundamental de pagar tributos é condição para a existência do Estado brasileiro, haja vista que é através do cumprimento deste dever que o ente estatal obtém a sua principal fonte de receita, pretende-se considerar se é possível a construção de um sistema tributário que preze pelo ideal de justiça.

Assim, se abordará a temática relativa aos instrumentos de natureza tributária, em especial os princípios constitucionais que incidem sobre a relação havida entre Estado e contribuinte, e as possibilidades desses se constituírem em efetivos meios de concretização de uma justiça distributiva tributária.

Ao longo da história da humanidade, o tributo esteve presente como uma das principais formas de financiamento da atividade governamental, constituindo como principal fonte de renda das mais diversas sociedades, correspondendo a arrecadação tributária a uma verdadeira condição de existência destas.

No entanto, longe de tão somente ser a principal fonte de renda para as mais diversas formas de organizações sociais, a tributação, por constituir em uma exigência impositiva do governo aos cidadãos, sempre esteve no centro de debates importantes, que não raro resultaram em acontecimentos históricos que ditaram os rumos da história da humanidade.

Por esta perspectiva, pode-se destacar que a cobrança de elevados impostos de burgueses e camponeses, foi um dos principais motivos que fizeram eclodir a Revolução Francesa, no Brasil, foi a revolta contra a “derrama”<sup>1</sup> que originou a Inconfidência Mineira, culminando na morte de Joaquim José da Silva Xavier, o Tiradentes e na Irlanda, a cobrança de tributo imobiliário que incidia sobre o número de janelas de cada residência, contribuiu diretamente com uma epidemia de

---

<sup>1</sup> Tributo instituído pela Corte Portuguesa sobre o ouro.

tuberculose, visto que os cidadãos mais pobres viram-se obrigados a cobrir as janelas de suas casas para que pagassem um tributo menor.

Ou seja, a história ensina que a cobrança irracional de tributos por parte do Estado, observando tão somente o aumento na arrecadação, sem que haja uma análise acerca da adequação ou justiça na sua exigência acaba por gerar efeitos nefastos que superam e muito a vantagem alcançada pelo acréscimo de receita.

Possivelmente, foi com tais considerações em mente, que o *Chief of Justice* John Marshall, da Suprema Corte norte-americana, quando do julgamento do caso *McCulloch v. Maryland*, em 1819, cunhou a clássica frase: “o poder de tributar envolve o poder de destruir”.<sup>2</sup>

Portanto, o ato de tributar não consiste em mera técnica que o Estado lança mão para que possa garantir recursos financeiros de acordo com sua necessidade, mas sim, é um ato de exigir que os seus integrantes contribuam com o seu sustento, o qual deve ser realizado de maneira justificada com base nos valores morais relevantes para a sociedade e dividido de maneira justa entre os contribuintes.

Em clássico Sermão, Padre Antônio Vieira sugere que a maior injustiça que uma sociedade pode cometer é a instituição de tributos injustos, sugerindo que a adequação da tributação a um ideal de justiça estaria vinculada a sua distribuição equânime entre os contribuintes. Em suas palavras,

O maior jugo de um reino, a mais pesada carga de uma república, são os imoderados tributos. Se queremos que sejam leves, se queremos que sejam suaves, repartam-se por todos. Não há tributo mais pesado que o da morte, e contudo todos o pagam, e ninguém se queixa; porque é o tributo de todos. Se uns homens morreram e outros não, quem levava em paciência esta rigorosa pensão da mortalidade? Mas, porque não há privilegiados, não há queixosos. Imitem as resoluções políticas o governo natural do Criador [...]. Se amanhece o sol, a todos aquece; se chove o Céu, a todos molha. [...] Se se repartir o peso com igualdade de justiça, todos levarão com igualdade de ânimo.<sup>3</sup>

Dessa forma, para que se analise a justiça de um sistema tributário, é necessário examinar como se dá a repartição do ônus fiscal, o qual deve ser distribuído de forma justa e equitativa entre os integrantes da sociedade.

---

<sup>2</sup> MARSHALL, John *apud* NABAIS, José Casalta. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 25.

<sup>3</sup> VIEIRA, Antônio. Sermão de Santo Antônio. Lisboa, 14 de setembro de 1642. *In: VIEIRA, Antônio. Escritos históricos e políticos*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 13-14.

A hipótese da presente pesquisa sugere que a justiça distributiva tributária é concretizada através de uma efetiva adequação deste Ordenamento Jurídico ao princípio da capacidade contributiva, mediante a imposição de exigências que venham a privilegiar uma repartição equânime do ônus tributário.

Neste sentido, o problema desta dissertação tem fundamento no fato do sistema tributário nacional ter sido regulamentado pela Constituição Federal de 1988, instituindo um regime fiscal mais justo aos contribuintes, sem que todavia, o legislador brasileiro adotasse quaisquer medidas nestes sentido.

Em especial, destaca-se a observância do princípio da capacidade contributiva, o qual pretende instaurar uma distribuição do ônus tributário mais justa e adequada a realidade dos contribuintes, o qual tem sido ignorado uma vez que, por intermédio de um sistema tributário regressivo o Estado brasileiro atua como um verdadeiro promotor da desigualdade.

Isto posto, a questão que se pretende responder através desta pesquisa é a seguinte: o respeito ao princípio da capacidade contributiva é suficiente para promover um ideal de justiça distributiva no âmbito tributário?

Para que seja possível atingir este propósito, o objetivo geral do presente trabalho reside na construção de um ideal de justiça distributiva em matéria fiscal, a fim de que se possa verificar a adequação deste ao princípio da capacidade contributiva, bem como sugerir a adoção de meios necessários para adequação do sistema tributário nacional a este conceito.

De outra parte, os objetivos específicos correspondem aos seguintes itens:

- a) avaliar a evolução histórica do conceito de justiça, a partir de teorias relevantes sobre o tema, em especial aquelas desenvolvidas por Aristóteles e John Rawls, no intuito de desenvolver um ideal de justiça distributiva fiscal;
- b) analisar a função dos princípios, direitos e deveres fundamentais em um contexto pós-positivista do direito, a fim de compreender a relação do princípio da capacidade contributiva como promotor de um ideal de justiça;
- c) examinar a relação entre a concretização da justiça distributiva tributária e a observância do princípio da capacidade contributiva;
- d) examinar o conteúdo e a adequada interpretação do princípio da capacidade contributiva como fundamento para uma tributação justa de acordo com a Constituição Federal de 1988;

- e) identificar alguns obstáculos da legislação tributária para a concretização justiça no âmbito fiscal, com amparo no conceito de justiça fiscal e respeito a capacidade contributiva desenvolvidos.

A abordagem de tal tema se justifica, pois como anteriormente referido, ao longo da história da humanidade a tributação desempenhou um papel de destaque por diversos momentos, sendo que o seu mau uso pelo ente estatal acarreta em consequências indesejadas.

Com o intuito de não incorrer em tal erro, a Constituição Federal de 1988 ao instaurar um novo paradigma no ordenamento jurídico brasileiro trouxe expressa em seu texto uma ampla gama de garantias e direitos fundamentais que buscam privilegiar o pleno desenvolvimento de uma vida digna aos cidadãos, e ainda, afastar possíveis arbitrariedades e atos lesivos do Estado perante o indivíduo.

Daí porque, a fim de evitar abusos por parte do Estado frente aos contribuintes, o Texto Constitucional regulamentou a matéria tributária com a previsão de diversos princípios que visam promover a justiça no custeio da atividade estatal por parte dos cidadãos.

Todavia, em que pese toda esta atenção depositada na garantia de uma tributação justa, muito pouco foi feito para adequar o sistema tributário nacional neste sentido, sendo que as alterações no âmbito do direito tributário normalmente possuem o efeito contrário, ampliando as injustiças já previstas, atuando o Estado brasileiro como importante agente na consolidação de uma sociedade cada vez mais desigual.

Soma-se a isto o aumento da demanda por prestações positivas do Estado para garantia de direitos e serviços previstos na Constituição e a falta de recursos para tanto, o que culmina em um necessário acréscimo na receita estatal através da majoração da carga tributária.

Majoração de carga que não costuma levar em conta os impactos que irão produzir no contribuinte, vindo a exercer uma maior pressão no já parco orçamento da população de baixa renda, não sendo observada uma divisão do ônus fiscal de acordo com a capacidade contributiva dos cidadãos, o que deflagra manifesta injustiça fiscal, que acarreta em uma tributação verdadeiramente regressiva.

Estes fatos contribuem para que o Brasil, mesmo figurando entre as maiores economias do mundo, seja considerado um dos países onde há mais concentração

de riquezas, o que contribui diretamente com a desigualdade econômica e na criação de verdadeiros abismos que separam as classes sociais.<sup>4</sup>

Importante advertir que o tema apresentado não tem a intenção de defender a promoção forçada de uma igualdade material, ou ainda, que se penalize uma minoria que possui vultosas rendas com a cobrança de tributos exorbitantes, limitando-se a apontar os problemas de um sistema que aflige as parcelas mais pobres da população e nega a função redistributiva do Estado, a qual é considerada como necessária inclusive por autores liberais.<sup>5</sup>

Portanto, o debate proposto se mostra necessário, em razão da necessidade de contestar as injustiças existentes no sistema tributário nacional, especialmente aquelas decorrentes da má distribuição da carga tributária e seus efeitos regressivos, pois de nada adianta a doutrina contemporânea em sua ampla maioria reconhecer a normatividade dos princípios e sua função de fundamentar as regras de todo o sistema jurídico, enquanto a capacidade contributiva não for efetivamente respeitada na construção de nosso sistema jurídico-tributário.

No tocante ao método de abordagem teórico, a pesquisa será desenvolvida através do método dedutivo, o qual se mostra o mais indicado, haja vista que se partirá de uma apreciação sobre os conceitos de justiça construídos ao longo da história, passando para uma análise jurídico-constitucional nacional e internacional, para posteriormente aplicar os conhecimentos desenvolvidos para analisar a distribuição da carga fiscal do sistema tributário nacional.

De outra parte, as técnicas de pesquisa serão desenvolvidas a partir de documentação indireta em fontes primárias, tais como legislação nacional, internacional e estrangeira, bem como em jurisprudência, estatísticas e documentos em geral, e ainda, em fontes secundárias bibliográficas, como livros e periódicos científicos.

Quanto a sua estrutura, o trabalho será dividido em três capítulos. No primeiro capítulo, será realizado um resgate histórico sobre o tema da justiça, a fim desenvolver premissas sólidas que possibilitem fundamentar a ideia de justiça distributiva

---

<sup>4</sup> TOLENTINO FILHO, Pedro Delarue. Progressividade da tributação e justiça fiscal: algumas propostas para reduzir as inequidades do sistema tributário brasileiro. In: RIBEIRO, José Aparecido Carlos; LUCHIEZI JUNIOR, Álvaro; MENDONÇA, Sérgio Eduardo Arbulu (Org.). *Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos: elementos para reflexão*. Brasília, DF: IPEA: SINDIFISCO: DIEESE, 2011. p. 10.

<sup>5</sup> Neste sentido é possível destacar a doutrina de John Rawls, a qual será desenvolvida no Primeiro Capítulo da dissertação.

tributária, para posteriormente averiguar sua adequação ao princípio da capacidade contributiva. Para tanto, entende-se como indispensável realizar um estudo acerca da construção de justiça desde a Grécia antiga, com especial destaque a justiça distributiva aristotélica, até as doutrinas mais recentes, em especial a Teoria da Justiça de John Rawls, a partir da qual se pretende assentar critérios mínimos para o desenvolvimento de uma justiça distributiva fiscal.

No segundo capítulo, será abordada a relação entre o princípio da capacidade contributiva e a justiça distributiva rawlsiana. De início, para que seja possível compreender a função dos princípios na contemporaneidade, se faz necessário desenvolver bases sólidas que auxiliem na compreensão de uma concepção pós-positivista do Direito, a qual se dá mediante um contraponto ao juspositivismo. Ante o desenvolvimento sobre aquilo que se considera uma teoria jurídica pós-positivista, com amparo na doutrina de Ronald Dworkin, será examinada sua teoria dos princípios e sua concepção do Direito como integridade, no intuito apreciar a relação existente entre o princípio da capacidade contributiva e a ideia de justiça distributiva desenvolvida no primeiro capítulo.

Por derradeiro, no terceiro capítulo, com base na doutrina rawlsiana, buscar-se-á desenvolver uma interpretação do conteúdo do princípio da capacidade contributiva que seja compatível com as exigências do Direito inserto em um paradigma pós-positivista. Para tanto, serão estabelecidos os seus fundamentos, de acordo com a redação da Constituição Federal de 1988, com intenção de estabelecer critérios mínimos a serem observados na concretização de uma tributação justa e compatível com o respeito a capacidade contributiva.

Ainda, serão abordadas situações que se consideram como verdadeiros obstáculos para a concretização da justiça distributiva fiscal, com o propósito de sustentar alternativas adequadas ao que se compreende como o devido respeito ao princípio da capacidade contributiva.

Desse modo, considera-se de suma importância a promoção do debate aqui apresentado no ambiente acadêmico em razão da necessidade construir um sistema tributário mais justo e adequado as regras estabelecidas na Constituição de 1998, uma vez que não há como se admitir que o Estado atue como verdadeiro promotor da desigualdade através de um sistema tributário que possui efeitos manifestamente regressivos e tenha como um de seus mais elevados objetivos a promoção de uma sociedade livre, justa e solidária.

## 2. A CONSTRUÇÃO DE UMA JUSTIÇA DISTRIBUTIVA FISCAL

Como anteriormente apresentado, a pesquisa proposta no presente trabalho procura examinar a possibilidade (ou não) de se construir um sistema fiscal que privilegie justa distribuição do ônus tributário no Ordenamento Jurídico Brasileiro.

Sabe-se que temas relativos à cobrança de tributos costumeiramente encontram-se permeados de polêmicas, sendo possível argumentar que a principal razão dessas decorre do fato dos tributos consistirem em uma exigência imposta pelo Estado aos cidadãos que nele habitam para que abram mão de bens que lhe pertencem a fim de que seja possível o custeio da atividade estatal.

Tal exigência é considerada, por algumas correntes doutrinárias, uma flagrante injustiça que se perpetua desde os tempos em que o Estado era comandado por autocratas que sustentavam em seu poder absoluto a possibilidade de exigir valores de seus súditos para que fosse possível a manutenção do *status quo*.

Todavia, para o bem ou para o mal, a cobrança de tributos é uma realidade inegável, consistindo na principal fonte de custeio da atividade de vários países que integram o globo terrestre, compreendendo desde aqueles que possuem um regime econômico mais liberal até os que se destacam por uma valorização de direitos sociais. Dito isto, sendo os tributos uma parte até então inevitável da constituição do Estado contemporâneo, questiona-se: é possível sustentar uma maneira justa de se tributar?

Tal questão permeará todas as páginas do trabalho que pretende se consolidar através do estudo aqui desenvolvido. No entanto, para que seja possível sustentar que determinada maneira de tributar seria justa é necessário realizar uma abordagem preliminar acerca do que se pode entender por justiça, com especial ênfase na questão da justiça distributiva, a fim de possibilitar a aplicação de tal conceito no âmbito do Direito Tributário e então, sustentar um método que venha a privilegiar a justiça na distribuição do ônus fiscal entre os contribuintes.

Por fim, antes de adentrar as correntes filosóficas que abordam o tema da justiça e da fundamentação da soberania estatal, julga-se importante advertir que a exposição que se pretende realizar na presente pesquisa não tem como intuito esgotar o tema da justiça, o que por si só demandaria uma investigação exclusiva e extensa, ultrapassando demasiadamente os objetivos da pesquisa que aqui se pretende desenvolver.

O objetivo deste desenvolvimento inicial reside em construir uma marco teórico daquilo que é considerado como justo aplic Direito Tributário, em especial para desenvolver uma ideia de distribuição adequada do ônus fiscal.

## **2.1 Os Primórdios da Justiça Distributiva: dos mitos ao pensamento aristotélico**

Mesmo que possam existir controvérsias acerca de onde iniciaram-se os debates acerca da justiça dentro da história da humanidade, é impossível ignorar a grande influência dos gregos antigos, como referência do pensamento filósofo e em sua abordagem específica sobre o tema da justiça, a fim de entender como esta é compreendida na atualidade.

Em sua aurora, a civilização grega dedicava-se primordialmente as atividades agrícolas e pastoris, razão pela qual não possuíam o domínio da literatura e a transmissão do conhecimento se dava apenas pela tradição oral, sendo que a explicação para os fenômenos do dia a dia tinham como fundamento os mitos, que eram legados de uma geração para a outra.<sup>6</sup>

Estes mitos, que inicialmente eram transmitidos oralmente entre o povo, continham muito mais do que apenas uma história a ser compartilhada entre a população da antiga Grécia, mas sim correspondia a um verdadeiro retrato de seu tempo, constituindo em verdadeira fonte de conhecimento.<sup>7</sup>

Através de uma linguagem simbólica, que muitas vezes consistia em narrativa sobre batalhas heroicas e as forças das divindades, aos mitos cabia a missão de explicar o mundo, trazendo respostas para questões como a origem do cosmo e dos homens que o habitam. Estas narrativas buscam, através de contos poéticos, explicar o funcionamento do mundo e das forças que o governam.<sup>8</sup>

Não raro, estas forças que governavam o universo, tanto aquelas presentes na natureza, quando aquelas que residem dentro do homem, como os sentimentos, sensações e virtudes eram retratados por formas antropomórficas, se transformando

---

<sup>6</sup> CASTILHO, Ricardo dos Santos. *Filosofia geral e jurídica*. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. E-book. posição 698-706.

<sup>7</sup> Não à toa, Marcel Detienne considera os poetas a quem cabia a função de transmitir os mitos, como os mestres da verdade na Grécia arcaica. DETIENNE, Marcel. *Os mestres da verdade na Grécia arcaica*. Trad. Andréa Daher. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1988.

<sup>8</sup> TZITZIS, Stamatios; PROTOPAPAS-MARNELI, Maria; MELKEVIK, Bjarné. *Mythe et justice dans la pensée grecque*. Quebec: Les Presses de l'Université Laval, 2009. p. 1-2.

em verdadeiras divindades. Neste sentido é possível destacar que a definição da justiça no período clássico, possui relação com as divindades que representavam esta virtude, como as deusas Dice, Têmis e Nêmesis.<sup>9</sup>

Durante este período, a justiça era vista como um presente dos deuses aos humanos, sendo considerada um princípio regulador do universo e da ordem social na comunidade. Daí porque, a representação antropomórfica de tais divindades auxilia na compreensão da ideia por trás do conceito de justiça presente à época, o qual encontrava-se vinculado a ideia de equilíbrio, motivo pelo qual as imagens das deusas da justiça ser retratada junto de uma balança.<sup>10</sup>

Entre as obras que compreendem o período mitológico é possível destacar as de Homero, a *Ilíada* e a *Odisseia*, não somente por retratar um dos primeiros textos com registros formais da cultura grega, mas também “*por ter imprimido o alto sentido de humanidade e culto das virtudes (aretai) que haveriam de constituir o grande acervo, e o forte e ineludível legado, de toda a civilização grega antiga*”.<sup>11</sup>

Neste sentido, Bittar e Almeida referem que:

[...] a poesia de Homero é não só inspiradora da cultura grega, mas é também reflexo de certas condições temporais. À parte o caráter imorredouro de seus ensinamentos, a poesia de Homero retrata um certo status quo de evolução da própria civilização grega. E, considerando-se esta sua peculiar condição, percebe-se que a poesia de Homero carrega dentro de si concepções de mundo gestadas ao longo do período mitológico (ou homérico pp. dito). A poesia homérica está impregnada pela noção de Destino (Ananké), como responsável pela distribuição social dos homens, assim como de seus valores, riquezas e condições, o que, de fato, somente ajudou a justificar durante vários séculos a irregularidade tanto das condições de vida, quanto da distribuição da justiça, e fez do homem objeto passivo do mundo dos deuses, joguete das vontades, das iras ou das discórdias entre os deuses.<sup>12</sup>

A partir destas obras é possível constatar que tanto os fenômenos naturais, quanto a compreensão sobre aquilo que seria justo ou desejável, passava diretamente pelo divino, dependendo o homem do julgamento dos deuses e de seu senso de

<sup>9</sup> TZITZIS, Stamatios; PROTOPAPAS-MARNELI, Maria; MELKEVIK, Bjorne. *Mythe et justice dans la pensée grecque*. Quebec: Les Presses de l'Université Laval, 2009. p. 2.

<sup>10</sup> Cumpre referir que Dice e Têmis eram representadas junto de uma balança, enquanto Nêmesis não.

<sup>11</sup> BITTAR, Eduardo C.; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 76.

<sup>12</sup> *Ibid.*, p. 77.

justiça, razão pela qual nesta comunidade os cidadãos adotavam uma postura passiva quanto ao seu destino e a sua posição dentro da comunidade, acreditando que o sua sorte estava relacionada a decisões provenientes de ponderações divinas.

Assim, é característica fundamental do período helênico a ideia de que a justiça era um presente divino, sendo esta compreendida como uma qualidade ética que cabia aos homens observar, a fim de que suas preces fossem atendidas pelos deuses.

Essa submissão ao julgamento e aos caprichos divinos fica clara na lição de Alasdair Macintyre, o qual ao analisar trecho da poesia homérica, descreve que:

[...] Atena exige que Aquiles se contenha, em favor de Hera e de si mesma, dizendo-lhe que se ele se controlar receberá presentes três vezes mais valiosos do que aqueles de que está sendo privado. E Aquiles responde que é necessário atender às palavras de duas deusas, 'mesmo que haja raiva em seu *thymos*; pois assim é melhor (*ámeinon*). Quem obedece os deuses é por eles ouvido'.<sup>13</sup>

Portanto, para os gregos deste período a distribuição da justiça era condicionada a vontade divina, ou seja, aquele que desejasse ser ouvido por estes, deveria agir de modo que agradasse as divindades, e não raro a mitologia grega demonstrava que estas valorizavam o agir com virtude personificado na figura do herói mitológico.

Entretanto, aos poucos a civilização grega foi se desenvolvendo, razão pela qual passou a questionar a posição passiva de compreender que o papel da distribuição do justo seria delegado unicamente as divindades, entendendo por necessário compreender o papel do próprio ser humano na atribuição da justiça.<sup>14</sup>

A justiça deixa de ser compreendida como sendo somente uma qualidade ética proveniente de uma concepção meramente divina, passando a ser uma considerada como uma virtude política, desenvolvida em vários estágios com a participação do próprio homem.<sup>15</sup>

<sup>13</sup> MACINTYRE, Alasdair. *Justiça de quem? Qual racionalidade?* 4. ed. São Paulo: Loyola, 2010. p. 30

<sup>14</sup> CASTILHO, Ricardo dos Santos. *Filosofia geral e jurídica*. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. E-book. posição 734-741.

<sup>15</sup> A passagem do conceito de justiça entre uma concepção meramente ética e divina, para uma virtude política onde a participação do homem é de grande importância é desenvolvida por Jean Frere e Eugenie Vegleris ao analisarem as diferenças da origem da justiça nos poemas de Hesíodo e em Protágoras de Platão. De acordo com os autores, em ambas as narrativas, a justiça tem origem divina, sendo proveniente de Zeus. Todavia, enquanto para Hesíodo esta representava uma qualidade ética que correspondia a um presente divino; na obra platônica, Zeus concede aos homens, em sua origem, o respeito e o senso de justiça, destes dois princípios surgem a amizade e as leis, e a partir destas, surge a virtude política da justiça. FRERE, Jean; VEGLERIS, Eugenie. *Mythe traditionnel et mythe platonicien: l'idée de justice*. In: TZITZIS, Stamatios; PROTOPAPAS-MARNELI, Maria; MELKEVIK, Bjarne. *Mythe et justice dans la pensée grecque*. Quebec: Les Presses de l'Université Laval, 2009. p. 151-159.

Entre aqueles que passaram a sustentar que o homem participava diretamente na atribuição da justiça, destacaram-se os sofistas. Parte relevante dos pensadores que integravam esta escola compreendiam que a verdade, a moral, a justiça e os demais preceitos sociais não passavam de invenções humanas, não sendo possível falar em verdade sobre elas, mas apenas em juízos.<sup>16</sup>

No que tange aos sofistas, era comum o pensamento consagrado por Hípias e Trasímaco, os quais consideravam que a lei consistiria em um mero instrumento do poder e não corresponderia a um enunciado racional que garantisse uma ideia de justiça<sup>17</sup> – pensamento este que mais tarde encontraria um certo respaldo no âmbito das teorias juspositivistas.

Por privilegiarem a compreensão do mundo por intermédio do homem e da razão, e não mais por interferência única e direta das divindades, é possível dizer que os sofistas contribuíram decisivamente na mudança de paradigma da comunidade grega ao sustentarem que o destino do homem estaria nas mãos do próprio homem, o que veio a abrir caminhos para o surgimento da democracia nesta comunidade.<sup>18</sup>

Todavia, em oposição à escola sofística e sua defesa da relativização dos valores e da verdade, se insurgiu Sócrates, o primeiro dos grandes filósofos gregos, para o qual, o homem devia se usar da razão para encontrar aquilo que é justo. De acordo com a doutrina socrática, o homem deveria conhecer a verdade a fim de que fosse possível agir bem, uma vez que o bem estaria intimamente ligado a verdade, considerando que aquele que agia mal, o fazia por desconhecer a verdade.

No tocante a temática da justiça, é oportuno destacar que, mais uma vez, Sócrates divergia frontalmente da escola sofística, haja vista que esta considerava que tanto a justiça, quanto a verdade, são apenas convenções estabelecidas pelos homens, enquanto o filósofo ponderava ser imprescindível a busca pelo fundamento de todas as coisas, o que não seria diferente na busca pelo fundamento da justiça, lecionando que somente através dessa busca que seria possível encontrar a verdade e com ela, o bem comum.<sup>19</sup>

O pensamento socrático possuía uma sólida base ética, fundamentada na busca pelo conhecimento e pela felicidade. A importância do conhecimento é

---

<sup>16</sup> CASTILHO, Ricardo dos Santos. *Filosofia geral e jurídica*. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. *E-book*. posição 1069.

<sup>17</sup> *Ibid.*, posição 1153.

<sup>18</sup> *Ibid.*, posição 1153-1161.

<sup>19</sup> *Ibid.*, posição 1203.

primordial para a verdadeira prática do bem, uma vez que para Sócrates, só se pratica o mal ao se realizar um juízo equivocados sobre a felicidade proveniente do ato danoso. Já a felicidade, consistiria na busca por aquilo que é valorizado pelos deuses. Neste sentido, fica evidenciada a influência da sabedoria da era mitológica grega, retratada nas poesias de Homero, uma vez que Sócrates compreende que o agir virtuoso requer um controle efetivo das paixões e na condução das forças humanas para a realização do saber, sendo este o caminho a ser trilhado pelo ser humano em busca da felicidade.<sup>20</sup>

Para Sócrates, alcançar a felicidade se dava pelo convívio em comunidade, e este somente era possível mediante ao respeito das leis vigentes e a autoridade legal constituída, reconhecendo que a justiça seria uma virtude política construída pelos homens no âmbito da comunidade.

Seu credo era tão fiel a tais premissas, que mesmo após ter sido condenado injustamente a morte, sob a acusação de corromper a juventude, Sócrates aceitou pacificamente o seu destino, sob o argumento da necessidade de respeito às leis da *polis* como condição de possibilidade do convívio em comunidade.

Após a morte de seu mestre, seu discípulo Platão buscou a dar continuidade ao seu legado, desenvolvendo sua teoria a partir de conjecturas próprias do pensamento socrático, principalmente pela valorização do conhecimento como fonte do agir virtuoso e como forma de evitar que o homem incorra em um agir vicioso.

O agir com virtude para Platão, correspondia ao domínio da razão sobre os fortes sentimentos que pudessem vir a tomar conta das ações humanas, como o ódio, a inveja, a libido, entre outros que pudessem a cegar o juízo do homem. Aqui, mais uma vez há um fundamento na virtude heroica dos poemas homéricos, sendo que anteriormente o fundamento para que o herói exercesse o controle sobre seus sentimentos com seria o pedido dos deuses; enquanto para Platão, este seria uma exigência do agir com razão.

Portanto, há uma clara correlação da virtude com o controle, a ordem, e o equilíbrio e a ponderação, devendo a alma racional ser soberana perante as demais, considerando-se boa aquela conduta que seja compatível com os ditames da razão.<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> BITTAR, Eduardo C.; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 115-116.

<sup>21</sup> *Ibid.*, p. 128

No pensamento platônico, ao adotar o modo de vida virtuoso, o homem terá o julgamento dos deuses a seu favor no final de sua vida, o que é visto com bons olhos uma vez que é a estes que cabe o verdadeiro julgamento, recompensando aqueles que agiram com virtude e punindo os corrompidos. Assim, mesmo que a justiça humana possa ser ineficaz, como foi na condenação de Sócrates a morte, existe uma justiça, infalível e absoluta, que governa o cosmos e que somente pode ser compreendida através do uso da razão.<sup>22</sup>

Sendo o mundo dividido entre aquele que é sensível, onde os homens vivem e aquele que é acessado através das ideias, acessado por meio da razão e de onde provem a justiça absoluta, é de lá que devem derivar as leis dos homens, a fim de que se busque por princípios ideais para o governo da *polis*, tarefa que deveria ser delegada ao filósofo, por ser a pessoa mais capacitada para depreender as leis que decorreriam do uso da razão.<sup>23</sup>

Através de sua teoria, Platão buscou dar amplitude ao pensamento socrático ao mesmo tempo que desenvolveu um pensamento com características próprias que ecoaria não somente em seu tempo, mas encontraria voz ao longo da história do pensamento Ocidental, sendo possível destacar a influência de suas ideias no pensamento de Santo Agostinho.

No entanto, a sua maior e mais destaca influência, foi exercida no pensamento de seu discípulo Aristóteles, o qual desenvolveu uma ampla obra filosófica, que não se limitou ao idealismo exacerbado que marca profundamente a obra platônica, mas buscou construir uma filosofia de base ética a qual se constituiria em uma base concreta de aplicação.

A valorização do agir com virtude, herança presente no pensamento grego desde o período homérico encontra também sua marca no pensamento aristotélico, através do qual se compreende a justiça como uma virtude.

Segundo Aristóteles, a justiça ocupa lugar de destaque no campo das virtudes pois esta

[...] é a virtude completa no mais próprio e pleno sentido do termo, porque é o exercício atual da virtude completa. Ela é completa porque a pessoa que a possui pode exercer sua virtude não só em relação a si mesmo, como também em relação ao próximo, uma vez que muitos

---

<sup>22</sup> BITTAR, Eduardo C.; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 136.

<sup>23</sup> *Ibid.*, p. 136.

homens exercem sua virtude nos assuntos privados, mas não em suas relações com as outras pessoas.<sup>24</sup>

Para este filósofo, a justiça e as demais virtudes corresponderiam a um justo meio, o que consistiria em uma posição de equilíbrio entre dois extremos de comportamentos que seriam considerados como vícios, um primeiro por excesso, um segundo por deficiência.<sup>25</sup>

Todavia, enquanto Platão sustentava o agir virtuoso de forma idealizada, Aristóteles entendia que a construção desta espécie de comportamento se adquire através da reiterada prática de hábitos condizentes com a virtude. Através da análise semântica do termo *ethos*, constata-se que ética em grego significa hábito. Aristóteles considerava o homem um “animal político”, que vive naturalmente em sociedade, desenvolvendo suas potencialidades através do convívio em uma comunidade, neste caso, a *polis* grega, daí porque é através desta convivência com outros seres humanos que aprender a agir com virtude, que se daria por meio da reiteração de atos virtuosos, sendo possível concluir que em sua teoria ser justo é praticar reiteradamente atos voluntários de justiça.<sup>26</sup>

Aristóteles, influenciado pela multiplicidade de formas antropológicas que a justiça assume na cultura grega desde a época dos mitos, vai sustentar que existem variadas situações em que se pode utilizar o termo justiça em sentidos diversos.<sup>27</sup>

Partindo deste pressuposto, no Livro V da sua obra *Ética à Nicômaco*, o filósofo estagirita procura desenvolver sua teoria acerca da justiça recolhendo as mais variadas opiniões que fazem referência a este termo em sua época, e a partir deste ponto, desenvolve uma classificação própria.<sup>28</sup>

A primeira e mais larga concepção de justiça firmada por Aristóteles, nomeada como justiça total, faz referência a justiça legal, considerada pelo autor como sendo a virtude perfeita.<sup>29</sup>

### Segundo Aristóteles

<sup>24</sup> ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Martin Claret, 2002. 1129b 25.

<sup>25</sup> BITTAR, Eduardo C.; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 144.

<sup>26</sup> *Ibid.*, p. 145.

<sup>27</sup> TZITZIS, Stamatios; PROTOPAPAS-MARNELI, Maria; MELKEVIK, Bjarne. *Mythe et justice dans la pensée grecque*. Québec: Les Presses de l'Université Laval, 2009. p. 4.

<sup>28</sup> PINTO, Gerson Neves. Os dois sentidos do termo “justiça” no livro V da *Ética Nicomaquéia* de Aristóteles. *Revista Espaço Acadêmico*, [S.l.], v. 13, n. 147, p. 83, 2013.

<sup>29</sup> *Ibid.*

[...] a lei determina que pratiquemos tanto os atos de um homem corajoso (isto é, que não desertemos de nosso posto, nem fuçamos, nem abandonemos nossas armas), quanto os atos de um homem temperante (isto é, que não cometamos adultério nem nos entregues à luxuria), e os de um homem calmo (isto é, que não agridamos nem caluniemos ninguém); e assim por diante com respeito às outras virtudes, prescrevendo certos atos e condenando outros. As leis bem elaborada faz essas coisas retamente, ao passo que as leis elaboradas às pressas não o fazem assim tão bem.<sup>30</sup>

Desta afirmação, é possível concluir a importância do papel da legislação na teoria aristotélica, uma vez que a esta caberia promover as atitudes consideradas virtuosas e repelir aquelas ditas por viciosas, razão pela qual o conteúdo da lei “*busca orientar o que se deve fazer baseada naquilo que se acredita ser justo no mais das vezes*”.<sup>31</sup>

Assim, é possível verificar que sob clara influência do pensamento socrático, Aristóteles considera que contrariar as leis ofende a todos os que por elas estão protegidos; enquanto acatar suas prescrições é benéfico para a comunidade, uma vez que o fim último da legislação é a realização do bem comum.<sup>32</sup>

Outrossim, como visto anteriormente, a doutrina aristotélica considera que a justiça total seria considerada como a virtude perfeita por seu caráter de alteridade. Em outras palavras, ao contrário das outras virtudes, que se relacionam diretamente com aquele que as possui ou pratica, a justiça “*é a única das virtudes que é considerada um bem de outro*”.<sup>33</sup>

Neste sentido, se estaria diante de uma virtude mais virtuosa no momento em que esta conduta se ocuparia com a promoção do bem de terceiros ao invés de ser considerada tão somente em relação ao sujeito que a pratica, coincidindo assim com a definição mais ampla que compreende o termo justiça.<sup>34</sup>

Enquanto o justo total corresponde à justiça legal cujo *telos* é a promoção do bem comum dentro da *polis*, Aristóteles desenvolve outra categoria de justiça, a qual denomina como justo particular, sendo que esta corresponde a apenas uma parte da virtude, e não à virtude total como na categoria anteriormente abordada.<sup>35</sup>

<sup>30</sup> ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Martin Claret, 2002. 1129b 20.

<sup>31</sup> PINTO, Gerson Neves. Os dois sentidos do termo “justiça” no livro V da *Ética Nicomaquéia* de Aristóteles. *Revista Espaço Acadêmico*, [S.l.], v. 13, n. 147, p. 83, 2013.

<sup>32</sup> BITTAR, Eduardo C.; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 147.

<sup>33</sup> PINTO, op. cit., p. 83.

<sup>34</sup> Ibid.

<sup>35</sup> BITTAR; ALMEIDA, op. cit., p. 148-149.

Em sua investigação, o filósofo procura determinar um vício particular que corresponda a injustiça particular, uma conduta que poderia ser considerada somente injusta, sem relacionar-se com outros vícios. Para tanto, passa a elencar diversos vícios como a covardia, a avareza e a mesquinhez, concluindo que aquele que os praticam são, respectivamente, covarde, avarento e mesquinho, bem como é considerado injusto, em uma acepção geral da justiça.<sup>36</sup>

Por outro lado, Aristóteles sustenta que existe um outro tipo de conduta viciosa em que o praticante seria considerado somente como injusto, sem incorrer nos demais vícios estudados, e nem em todos eles ao mesmo tempo, o que ocorre no momento em que o indivíduo toma a maior parte do que aquilo que lhe é devido. Diante de tal constatação, conclui que o injusto particular corresponderia a querer mais do que seria a sua parte, enquanto o justo particular seria agir em busca da igualdade.<sup>37</sup>

Assim, é possível concluir que na teoria aristotélica, a justiça particular tem a igualdade como fundamento, sendo a questão entre o igual e o desigual, o ponto fundamental para definir esta enquanto virtude particular.

Neste ponto, a teoria da justiça encontra-se diretamente vinculada à questão de equidade e equilíbrio, que pode ser percebida desde sua concepção mítica, onde as divindades vinculadas a justiça, como as deusas Têmis e Dice, eram representadas empunhando balanças junto a si. Conceitos como igualdade, equidade e equilíbrio estão vinculados a ideia de justiça tanto em seus primórdios míticos, quanto na teoria aristotélica.

A partir de tais constatações, o justo particular reside numa relação de equilíbrio entre a falta e o excesso, dando a cada um aquilo que lhe é devido no intuito de promover a igualdade, ou seja, está no encontro do justo-meio que na doutrina aristotélica corresponde a posição onde a virtude é encontrada em equilíbrio entre a falta e ao excesso.

A fim de definir como se daria esta relação de igualdade, Aristóteles divide a justiça particular em duas espécies, quais sejam, a justiça corretiva e a justiça distributiva. Em sua teoria, a justiça distributiva corresponde a todo tipo de distribuição levada a efeito pelo ente estatal, enquanto a justiça corretiva ocupa-se com as

---

<sup>36</sup> BITTAR, Eduardo C.; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 84.

<sup>37</sup> *Ibid.*, p. 84-85.

relações havidas entre os indivíduos, buscando um equilíbrio nas relações bilaterais entre estes.<sup>38</sup>

Como analisado anteriormente, o conceito mais amplo de justiça é aquele vinculado a legislação, e é através desta que a comunidade vai definir aquilo que é partilhável entre os seus cidadãos, o que pode consistir em partilha de bens, de cargos, de honras e até mesmo, dentro da temática que pretende se desenvolver neste estudo, podemos falar em partilha de tributos.

De outra parte, ao justo particular cabe definir uma situação de equilíbrio a fim de se evitar que cada um receba tão somente aquilo que lhe é devido, nem mais, nem menos. Assim, uma vez definido aquilo que é considerado como partilhável dentro da comunidade através do justo legal, cabe a justiça distributiva atingir esta situação de equilíbrio na distribuição destes objetos entre seus integrantes.

Cabendo a justiça distributiva definir como se daria a repartição de bens entre os integrantes de determinada sociedade, há de se definir a quantidade de bens distribuídos que cada um destes tem direito, ou ainda, qual integrante teria direito a determinado bem em detrimento de outro(s) a fim de que cada um tome para si nem mais, nem menos do que lhe é devido.

Dessa forma, a equidade almejada na justiça particular distributiva ocorre mediante a aplicação de um critério de proporcionalidade geométrica, mediante a qual se promoveria uma igualdade material entre os cidadãos na distribuição de bens no âmbito de uma determinada comunidade.

Sobre a questão da igualdade na justiça distributiva, é elucidativa a lição de Gerson Neves Pinto, ao afirmar que

Esta noção de igual pressupõe no mínimo dois objetos e que o justo, enquanto meio termo (o igual), seja relativo a indivíduos. Portanto, o justo requer no mínimo quatro termos (as pessoas e os objetos distribuídos). Pois que os indivíduos jamais são iguais, a proporção que se trata aqui não é aritmética, mas geométrica.<sup>39</sup>

Esta proporcionalidade deve levar em conta os indivíduos envolvidos na distribuição que pretende estabelecer, bem como os bens a serem distribuídos. Considerando que os homens não são uns iguais aos outros, é necessária a

---

<sup>38</sup> BITTAR, Eduardo C.; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 149-150.

<sup>39</sup> PINTO, Gerson Neves. Os dois sentidos do termo “justiça” no livro V da *Ética Nicomaquéia* de Aristóteles. *Revista Espaço Acadêmico*, [S.l.], v. 13, n. 147, p. 86, 2013.

aplicação de um critério a fim de ser possível igualá-los quando da distribuição, ou seja, à justiça distributiva cabe responder a seguinte questão: “*o que a quem e segundo qual critério?*”.<sup>40</sup>

Neste ponto, é esclarecedor o exemplo consagrado por John Finnis a fim de explicar as razões da distribuição de bens, se dar na forma de proporção geométrica no âmbito da justiça distributiva, ao referir que “*alimentar um homem grande com a mesma quantidade de comida que é dada a uma criança pequena é e não é tratar os dois igualmente*”.<sup>41</sup>

Ou seja, um tratamento equânime na distribuição de bens partilháveis entre duas ou mais pessoas não se satisfaz mediante uma simples divisão igual entre estes, mas deve levar em conta critérios específicos relativos a estas pessoas, sendo necessário investigar qual (ou quais) o(s) critério(s) que seria(m) relevante(s).

Assim, cabe definir os critérios através dos quais se promoveria o equilíbrio na repartição pretendida na justiça distributiva. Aristóteles reconhece que estes critérios podem variar de uma *polis* para a outra, uma vez que dependem da constituição política cada uma, no entanto, sustenta que todos concordam que uma distribuição justa deve estar relacionada com algum tipo de merecimento.<sup>42</sup>

Em uma comunidade enraizada desde seus primórdios no culto as virtudes, nada mais adequado que se valorize aqueles cidadãos mais virtuosos na distribuição dos bens coletivos, uma vez que valorizando tais condutas, há um reforço para que todos também as pratiquem.

Portanto, a justiça distributiva em Aristóteles, deve avaliar os méritos de cada indivíduo a fim de definir a quantidade de bens partilháveis que este tem direito. Por exemplo, na distribuição de determinado cargo público, deve ser avaliado o mérito de cada um dos candidatos, a fim de verificar a qual este deve ser distribuído.

Neste sentido, é possível concluir que a justiça distributiva como idealizada por Aristóteles pressupõe a “*aplicação de um princípio de merecimento a uma variedade de situações*”<sup>43</sup>, a fim de se equalizar indivíduos que são iníquos por natureza.

---

<sup>40</sup> CASTORIADIS, Cornelius. *As encruzilhadas do labirinto*. 2. ed. São Paulo: Paz e Terra. 1997. v. 1, p. 372.

<sup>41</sup> FINNIS, J. *Lei natural e direitos naturais*. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2007. p. 162.

<sup>42</sup> PINTO, Gerson Neves. Os dois sentidos do termo “justiça” no livro V da *Ética Nicomaquéia* de Aristóteles. *Revista Espaço Acadêmico*, [S.l.], v. 13, n. 147, p. 86, 2013.

<sup>43</sup> *Ibid.*

De outra parte, justiça particular também compreende a justiça comutativa, que é aquela que procura regulamentar as relações entre dois indivíduos que se dariam de pleno grado, como nos contratos, ou a contra grado de uma das partes, que corresponderia aos delitos.<sup>44</sup>

No âmbito da justiça comutativa, uma vez que se procura aplicar uma situação de equilíbrio entre dois indivíduos, sem uma relação com o todo, a proporção geométrica é abandonada e se adota a proporção aritmética, uma vez que nesta categoria o justo residiria no ponto intermediário entre a perda e o ganho havido da relação entre as partes.<sup>45</sup>

Dessa maneira, não há a incidência de um critério de proporcionalidade como acontece com o merecimento na justiça distributiva, pois a aplicação de uma proporção aritmética intenciona tratar os indivíduos da relação litigiosa como iguais. Neste sentido, ao definir a pena decorrente da prática de algum delito por um indivíduo, o julgador estabelecerá a punição sem considerar se o delito é praticado por um homem honrado ou desonrado, uma vez que a justiça aqui se limita a restabelecer a igualdade havida antes da prática da ação.<sup>46</sup>

Delimitada a questão da justiça particular no pensamento aristotélico, cumpre arguir que no presente trabalho, a ideia de justiça distributiva possui grande influência a fim de, posteriormente, se analisar a justiça na relação Estado-contribuinte, a qual se daria através de uma efetiva observância do justo distributivo, delimitando a contribuição de cada um dos cidadãos para o custeio da atividade estatal.

Dessa forma, é em Aristóteles que se observa uma abordagem inicial sobre o tema, a qual se mantém relevante até os dias de hoje. Todavia, de acordo com Michael Sandel<sup>47</sup>, ao formular a ideia de justo distributivo, Aristóteles, não se referia essencialmente a dinheiro, como ocorre no caso da distribuição tributária, mas pretendia construir uma concepção de justiça que teria como cerne a distribuição de cargos e honrarias, distribuição esta que ocorreria proporcionalmente com base no mérito de cada cidadão.

---

<sup>44</sup> PINTO, Gerson Neves. Os dois sentidos do termo “justiça” no livro V da *Ética Nicomaquéia* de Aristóteles. *Revista Espaço Acadêmico*, [S.l.], v. 13, n. 147, p. 86, 2013.

<sup>45</sup> *Ibid.*, p. 85-86.

<sup>46</sup> *Ibid.*, p. 86.

<sup>47</sup> SANDEL, Michael. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012. p. 239.

No mesmo sentido, afastando o caráter pecuniário da justiça distributiva aristotélica, Samuel Fleischacker<sup>48</sup> argumenta que em nenhum momento Aristóteles sustentou que a justiça distributiva poderia exigir que o Estado agisse ativamente na redistribuição de bens materiais entre seus cidadãos.

Portanto, para Aristóteles a igualdade no âmbito da justiça distributiva corresponderia a repartir bens, cargos, honrarias dentro da *polis* de acordo com o mérito de cada um dos indivíduos considerados.

Portanto, pode se afirmar que partiu do pensamento aristotélico a primeira concepção de justiça na relação entre Estado e cidadãos, por meio da elaboração do conceito de justo distributivo particular, que em sua formulação original se ocuparia da distribuição dos bens comuns entre os cidadãos iguais dentro da *polis*, com base em seus méritos.

Tal concepção seria tomada como ponto de partida de variados pensadores ao longo da história da filosofia política, a fim de desenvolver novas ideias de justiça na relação do indivíduo com a sociedade.

## **2.2 O Jusracionalismo, os Primeiros Grandes Contratualistas e o Estado como Garantidor dos Direitos Fundamentais**

Na Grécia antiga, a relação entre a justiça e o mundo divino se mostrou uma característica marcante, a qual pôde ser observada desde os seus primórdios, onde era considerada um presente dos deuses, até mesmo nos períodos dos grandes filósofos, que a compreendiam como uma virtude política, sem negar alguns resquícios de sua origem mítica.

Em certa medida, esta ligação entre o justo e os deuses, foi uma característica que perdurou ao longo dos séculos, estando presente nos pensamentos de Cícero, durante o período do Império Romano, bem como nos estudos sobre o direito realizados durante o medievo, onde se destacam as contribuições de Santo Agostinho e São Tomás de Aquino.

Todavia, foi com o advento da Modernidade e sob a influência do ideal iluminista, que a ideia de justiça passou a se distanciar cada vez mais da fonte divina

---

<sup>48</sup> FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 31.

sustentada pelos teóricos anteriormente abordados, passando a ser fundamentada na racionalidade do ser humano.

A partir deste novo paradigma

Deus deixa de ser visto como o emanador das normas jurídicas, ou como última justificação para a existência das mesmas, e a natureza passa a ocupar esse lugar. Trata-se da acentuada passagem do pensamento teocêntrico ao antropocêntrico. A natureza não dá aos homens esse entendimento; é ele mesmo, por meio do uso da razão, que apreende esse conhecimento e o coloca em prática na sociedade.<sup>49</sup>

Tal corrente de pensamento ficou caracterizada como jusracionalismo ou jusnaturalismo moderno, movimento da filosofia do direito caracterizado por privilegiar o *“método dedutivo, influência do raciocínio matemático e geométrico, é o que possibilita à reta razão alcançar as regras invariáveis da natureza humana.”*<sup>50</sup>

Diversos foram os doutrinadores relevantes vinculados a esta tradição, que ainda possui grande relevância no pensamento jurídico contemporâneo, sendo que é possível destacar o nome de Hugo Grócio como um de seus primeiros grandes expoentes.

Para Grócio, o Direito Natural corresponderia ao *“mandamento da reta razão que indica a lealdade moral ou a necessidade moral inerente a uma ação qualquer, mediante o acordo ou o desacordo desta com a natureza racional”*.<sup>51</sup>

Ou seja, ao contrário do Direito Natural anteriormente abordado e que teria raízes no pensamento da Grécia antiga, esta corrente de pensamento se distancia da figura divina como principal fonte normativa e moral da sociedade, passando a privilegiar a razão humana.

Todavia, apesar de inaugurar uma nova maneira de pensar o Direito, o jusnaturalismo integra uma grande quantidade de pensamentos e doutrinas que não necessariamente concordam entre si, ou ainda, que tenham rompido totalmente com o paradigma anterior.

Como exemplo, é possível destacar a própria teoria grociana, que apesar de ser construída a partir de um novo paradigma jurídico, encontra grande parte do

---

<sup>49</sup> BITTAR, Eduardo C.; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 320.

<sup>50</sup> *Ibid.*, p. 309.

<sup>51</sup> GRÓCIO, Hugo *apud* BAPTISTA, Luiz Olavo. *Direito e comércio internacional*. 1. ed. São Paulo: LTr, 1994. p. 368.

fundamento se seus ensinamentos sobre a justiça, em especial a caracterização desta nas espécies de justiça expletiva e atributiva na tradição aristotélica.<sup>52</sup>

Não sendo mais os deuses considerados como a fonte de onde se origina a justiça, a lei e o Estado, passou-se a questionar qual seria o modo de organizar e justificar os arranjos sociais daquela época.

A fundamentação do poder, da soberania, da coerção, enfim, do próprio Estado parecia estar em aberto, momento em que surgiu uma corrente doutrinária conhecida como o contratualismo. Esta doutrina, proveniente do pensamento jusnaturalista, sustenta que o Estado é considerado uma criação artificial dos homens que através de um acordo, buscam atingir uma série de fins ou anseios comuns.<sup>53</sup>

Através deste acordo hipotético, a teoria contratualista justifica a origem do Estado e o fundamento do poder político, ao mesmo tempo que encerra o estágio anterior a constituição da sociedade política, conhecido como estado de natureza, onde os homens conviveriam sem a existência de uma estrutura social.<sup>54</sup>

### 2.2.1 O Contratualismo de Thomas Hobbes

Em 1651, Thomas Hobbes publica o livro intitulado “*Leviatã ou Matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico*”, inaugurando aquela que mais tarde seria conhecida como teoria contratualista, e que teria neste autor, e em John Locke e Jean-Jaques Rousseau, os seus maiores expoentes.

Antes mesmo de abordar diretamente as ideias de Hobbes, importante elucidar que sua teoria foi desenvolvida em um período profundamente marcado pelas guerras que ocorriam na Inglaterra e ao longo de todo o continente europeu, razão pela qual o estado de natureza imaginado em sua teoria não é fruto de um exercício mental hipotético, mas era sim representado pelo caos que via diante de seus próprios olhos, compreendendo que a guerra civil representava um verdadeiro retorno ao estado de natureza<sup>55</sup>.

<sup>52</sup> FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 34.

<sup>53</sup> STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luís Bolzan de. *Ciência política & teoria do Estado*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 29.

<sup>54</sup> Ibid.

<sup>55</sup> BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1999. p. 37.

De acordo com Bobbio<sup>56</sup>, esta seria a principal motivação de Hobbes ao desenvolver sua teoria: há uma clara busca de superação do estágio natural do ser humano onde impera uma verdadeira guerra de todos contra todos, a fim de que desenvolver um sistema onde seja possível a paz e a prosperidade humana.

Por tais motivos, Hobbes se contrapõe ao pensamento aristotélico de que o homem é um animal político, destinado a viver e se desenvolver em sociedade, concluindo que o homem seria o lobo do próprio homem e por tais motivos sustenta que a preservação da espécie depende da criação do contrato social que fundamente e estabeleça a autoridade do soberano.<sup>57</sup>

Portanto, o horror ao estado natural de guerra entre os homens, fazia com que Hobbes entendesse como necessária a concessão de poder absoluto ao soberano, sendo inclusive considerado que esta seria a única maneira de reinar a paz.

Neste sentido, ao defender seu posicionamento, Hobbes sustenta que

[...] quando não existe um Poder comum capaz de manter os homens em respeito, temos a condição do que se denomina Guerra [...] a natureza de Guerra não consiste na luta real, mas na disposição para ela e durante todo o tempo não se tem segurança do contrário.<sup>58</sup>

A necessidade de conceder o poder a um elemento da sociedade que ocuparia uma posição superior sobre os demais é uma marca autoritária do pensamento hobbesiano, o qual ainda possui um certo desprezo pela igualdade entre os homens, pois considera esta isonomia seria uma das causas da nocividade inerente ao estado de natureza. Neste sentido, leciona Norberto Bobbio que

Hobbes não formula sobre a igualdade natural um juízo de valor positivo; ao contrário, considera a igualdade material dos homens, tal como se verifica no estado de natureza, uma das causas do *bellum omnium contra omnes*, que torna intolerável a permanência naquele estado e obriga os homens a criarem a sociedade civil.<sup>59</sup>

Compreendendo que os homens não saberiam viver como iguais, em razão das constantes disputas que tal situação geraria, defende a necessidade de existir um

<sup>56</sup> BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1999.

<sup>57</sup> BITTAR, Eduardo C.; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 318.

<sup>58</sup> HOBBS, Thomas. *Leviatã ou a matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil*. Tradução: Rosina D'Angina. 3. ed. São Paulo: Ícone, 2014. p. 96.

<sup>59</sup> BOBBIO, Norberto. *Igualdade e liberdade*. 3. ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 1997. p. 37.

poder centralizado ao qual caberia regulamentar a vida em sociedade. A este soberano seria concedido tamanho poder, que julgamentos morais acerca do justo e do injusto estariam diretamente vinculados a sua palavra.

Thomas Hobbes argumenta que

O justo e o injusto não existiam antes que fosse instituída a soberania; sua natureza depende do que é ordenado; e toda a ação, por si mesma, é indiferente: justa ou injusta, depende do direito do soberano. Por isso, os reis legítimos, quando ordenam uma coisa, a tornam justa pelo simples fato de que a ordenam; proibindo-a, a tornam injusta, simplesmente porque a proibiram.<sup>60</sup>

Portanto, em que pese o pensamento hobbesiano pertença a teoria contratualista, originária do jusnaturalismo, ao defender o direito fundamentado na autoridade, bem como ao separar a moral do direito, o contratualismo de Thomas Hobbes se sustenta sob premissas que mais tarde serão desenvolvidas pelo positivismo jurídico, a partir do qual não faz sentido analisar a justiça ou não de uma prescrição legal.

Todavia, ao contrário dos demais contratualistas clássicos, Locke e Rousseau, que compreendiam a existência de uma ampla gama de direitos inseparáveis da condição de existência da pessoa humana e necessários para seu pleno desenvolvimento, Hobbes sustentava que somente existia o direito natural a manutenção da vida do homem – fazendo menção a necessidade de agir para manutenção da paz e para preservar a sua própria defesa.<sup>61</sup>

Neste sentido, sob o pretexto de assegurar a preservação da vida humana em um contexto de guerra de todos contra todos, compreendia indispensável a concessão de plenos poderes ao soberano.<sup>62</sup>

Por tais razões, Hobbes era um crítico ao direito fundamentado na tradição juracional, como era o *common law* inglês vigente em sua época, uma vez que a aplicação do direito dependia das decisões dos juízes, os quais por intermédio do uso da razão certa, encontrariam a solução adequada para o caso.<sup>63</sup>

<sup>60</sup> HOBBS, Thomas apud BOBBIO, Norberto. *Locke e o direito natural*. Brasília, DF: Editora Universidade de Brasília, 1997. p. 43.

<sup>61</sup> HOBBS, Thomas. *Leviatã ou a matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil*. Tradução: Rosina D'Angina. 3. ed. São Paulo: Ícone, 2014. p. 99-100.

<sup>62</sup> BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1999. p. 34.

<sup>63</sup> Tal crítica a descoberta do direito por intermédio do uso da razão certa, como ocorria no *common law* inglês à época resta clara na passagem em que o autor ao sustentar que: "Do mesmo modo que em Aritmética os homens, que não têm prática, forçosamente erram, e até mesmo Professores

Todavia, este poder indiscriminado concedido a autoridade máxima, enquanto indispensável para Hobbes, foi completamente rechaçado nos demais contratualistas, sendo este um dos principais pontos de distanciamento de sua teoria com a de John Locke, filósofo que em sua teoria demonstrou um grande apreço pela liberdade.

### 2.2.2 O Contratualismo de John Locke

John Locke, o segundo contratualista clássico a ser abordado considerava que o estado de natureza retratava uma situação em que os homens conviveriam em harmonia e de acordo com certo nível de igualdade, em claro contraste a teoria hobbesiana anteriormente apresentada.

No estado de natureza lockeano, o homem já se encontra dotado de razão e desfrutando da propriedade (vida, liberdade e bens), sendo que o maior inconveniente de tal situação, e que sustentaria a necessidade da realização do contrato social, residiria no fato de não haver como julgar imparcialmente as eventuais controvérsias que surgiriam dentro desta comunidade, bem como se faria necessário criar um sistema que garantisse o cumprimento daquilo que foi julgado.<sup>64</sup>

Dessa forma, observa-se em Locke que o direito à propriedade é anterior ao estado civil, razão pela qual este deve ser considerado um direito natural dos seres humanos, cabendo ao Estado tão somente ampliar as garantias decorrentes deste direito, razão pela qual é considerado por muitos como o pai do liberalismo.

Ao reconhecer a existência de direitos naturais inerentes ao ser humano no estado de natureza, o contrato idealizado por John Locke teria como objetivo preservar e ampliar o alcance destes direitos, sendo que os cidadãos sujeitar-se-iam à jurisdição estatal, apenas para a resolução de conflitos decorrentes de tais direitos.

---

podem errar com frequência e fazer cálculos falsos, também em outros setores do Raciocínio, os homens mais capazes, mais atentos e mais práticos podem enganar-se a si próprios e inferir falsas Conclusões. Porque a Razão é, em si mesma, uma própria Razão Correta, como a Aritmética é uma Arte certa e infalível. Sem dúvida, nem a razão de um homem, nem a Razão de um número qualquer de homens constituem a certeza [...]. Portanto, assim como desde o momento que surge uma controvérsia referente a uma suposição ou cálculo, as partes, de comum acordo, devem fixar como módulo a Razão de um Árbitro ou Juiz, em cuja sentença possam se apoiar [...]. Quando os homens que se julgam mais sábios que todos os demais, reclamam e invocam a verdadeira Razão, como Juizes, pretendem que se determinem as coisas, não pela Razão de outros homens, mas pela sua própria. Isso é tão intolerável na sociedade humana como o é em um jogo". BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1999. p.41.

<sup>64</sup> STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luís Bolzan de. *Ciência política & teoria do Estado*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 31.

De acordo com Lenio Streck e José Luiz Bolzan de Moraes<sup>65</sup>, para John Locke,

[...] o estado civil nasce duplamente limitado. Por um lado, não pode atuar em contradição com aqueles direitos; por outro, deve oportunizar, o mais completamente possível, sua usufruição. Nasce, assim, como poder circunscrito àquela esfera de interesses pré-sociais do indivíduo natural. O estabelecimento da lei civil, do juízo imparcial e da força comum tem um papel de reforço dos direitos naturais não alienados através do contrato social. Os indivíduos, ao contrário do que ocorreu em Hobbes, abandonam um único direito: o de fazer justiça com as próprias mãos.

Portanto, característica marcante no contratualismo lockeano é a defesa da liberdade individual dos sujeitos que compõe o pacto social, uma vez que o contrato somente se justifica se a organização social que dele se origine garantir de maneira mais eficaz os direitos naturais inerentes aos indivíduos no estado de natureza, razão pela qual é possível concluir que além de exigir uma prestação positiva do Estado (através da garantia de direitos previamente constituídos), o contrato também limita o poder soberano, uma vez que tais direitos fundamentais não poderiam ser suprimidos.<sup>66</sup>

Através da análise apresentada, o Estado idealizado pelo contrato delineado por John Locke valorizava a liberdade individual dos cidadãos inseridos na sociedade, restando clara a sua preocupação com a imposição de limites à atividade estatal na ingerência da vida particular. Tal pensamento serviu de apoio para as doutrinas que defenderiam a intervenção estatal mínima.

Tais movimentos, compreendem que o fundamento da moral da comunidade residiria no respeito às liberdades individuais, razão pela qual defendem que ao Estado caberia somente a garantia da liberdade, da vida e da propriedade, rechaçando quaisquer políticas econômicas fundadas na justiça distributiva.

Todavia, em que pese o ideário liberal defendido por Locke em seu contrato social, o último dos contratualistas clássicos a ser analisado, Jean-Jacques Rousseau, compreenderia que o pacto a ser firmado entre os homens seria regido pela vontade coletiva.

---

<sup>65</sup> BITTAR, Eduardo C.; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 503.

<sup>66</sup> STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luiz Bolzan de. *Ciência política & teoria do Estado*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 34.

### 2.2.3 O Contratualismo de Jean-Jaques Rousseau

Por fim, o último dos contratualistas clássicos é Jean-Jacques Rousseau, o qual por intermédio de sua obra *“O Contrato Social”* é um fervoroso defensor da soberania popular.

Segundo Rousseau, a realização de um acordo para o surgimento do Estado não implica em renúncia de direitos por parte dos cidadãos, tampouco sua submissão ao poder de um soberano.<sup>67</sup>

Rousseau, não considerava danosa a situação correspondente ao estado de natureza, como ocorria em Thomas Hobbes, pois compreende que tudo que teria origem na natureza seria bom, razão pela qual o homem seria bom por natureza.<sup>68</sup>

Todavia, o pensador suíço compreende que, através da coletividade, o ser humano é capaz de garantir uma proteção mais efetiva a própria espécie do que aquela que ele conseguiria de maneira individual, razão pela qual se justifica a sua organização em sociedade.<sup>69</sup>

Portanto, defende a realização de um pacto, através do qual os indivíduos acordam em constituir um uma espécie de corpo moral ou coletivo, que não se confunde com os membros particulares que o integram.<sup>70</sup>

Neste contrato proposto, a soberania da qual emanaria a autoridade do Estado civil é fruto da vontade popular dos indivíduos que integram este corpo coletivo. Jean-Jacques Rousseau, ao definir os efeitos do pacto proposto esclarece que *“cada um de nós põe em comum sua pessoa e todo o seu poder sob a suprema direção da vontade geral; e recebemos, coletivamente, cada membro como parte indivisível do todo”*.<sup>71</sup>

De acordo com Bittar e Almeida, através do contrato Rousseau idealiza

[...] a concretização do que não seria possível ou acessível ao homem em seu estado de natureza, quando as forças particulares agiam desagregadamente. E isso se a vontade particular se destina naturalmente à realização de preferências, a vontade geral que funda o pacto se destina à realização da igualdade. É essa igualdade que deverá governar o pensamento comum dos pactuantes, pois é ela que

<sup>67</sup> ROUSSEAU, Jean-Jacques. *O contrato social*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996. p. 15-16.

<sup>68</sup> NADER, Paulo. *Filosofia do direito*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 138.

<sup>69</sup> ROUSSEAU, op. cit., p. 20.

<sup>70</sup> BITTAR, Eduardo C.; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 324.

<sup>71</sup> ROUSSEAU, op. cit., p. 20-21.

garante a realização do interesse comum dos membros. A noção de contrato social está governada pela ideia de bem comum; é essa sua teleologia.

Portanto, o contrato social pressupõe a submissão dos interesses individuais em benefício da coletividade a qual compete representar o interesse comum por meio da vontade geral. É através deste pacto que o homem poderia se considerar realmente livre, uma vez que não se encontra mais sujeito a submeter-se ao poder de um monarca, mas sim a uma vontade originada de uma união entre iguais. Daí porque, a partir deste pacto nada mais é privado, sendo tudo público no contrato social idealizado por Rousseau.<sup>72</sup>

Crítico da instituição da propriedade, Rousseau compreende que foi a partir desta que surgiu a desigualdade entre os homens e por conseguinte, a hostilidade entre estes, considerando que impor limites a esta instituição, ou até mesmo aboli-la, poderia ser o caminho para a solução destes conflitos.<sup>73</sup>

Foi a partir de sua doutrina igualitária que os revolucionários franceses desenvolveram a ideia de que caberia ao Estado a correção decorrentes das desigualdades econômicas.<sup>74</sup>

Por tais razões, contribuindo para a defesa da igualdade, um dos lemas presentes na Revolução Francesa, a doutrina de Rousseau teve destacada importância ao ter apresentado fundamentos para o florescimento de doutrinas com viés manifestamente igualitário.

De políticas inerentes ao Estado Social, através das quais se buscou a redução da desigualdade até as doutrinas que acreditavam na propriedade comunitária dos bens antes tidos como particulares, ou ainda, aquelas que rechaçam a existência de qualquer espécie de propriedade, todas tem em seu cerne alguma parcela da ética igualitária defendida por Rousseau.

Todavia, o igualitarismo exacerbado presente na obra de Rousseau, bem como a busca pelo bem comum com base na vontade coletiva, acaba por refrear a individualidade de cada ser humano que integra a sociedade, razão pela qual se faz necessária a construção de uma comunidade justa a partir de uma nova visão.

---

<sup>72</sup> STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luís Bolzan de. *Ciência política & teoria do Estado*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 38.

<sup>73</sup> FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 85.

<sup>74</sup> *Ibid.*, p. 82.

## 2.3 John Rawls e a Formulação da Justiça como Equidade

Tendo sido analisados os primórdios das concepções acerca da justiça distributiva, bem como os clássicos do contratualismo e a sua relação com os direitos fundamentais, a presente pesquisa pretende estudar a teoria desenvolvida por John Rawls.

Em sua teoria, o filósofo americano busca construir, a partir da perspectiva contratualista uma nova fundamentação para os direitos fundamentais, os quais após anos de domínio de doutrinas consequencialistas, eram considerados como ultrapassados, tanto na teoria política, quanto na teoria do direito.

Ainda, a partir de Rawls, foi realizada uma nova leitura acerca dos critérios distributivos originários da perspectiva aristotélica, a fim de atualizar esta teoria à contemporaneidade.

Para compreender como se deu este desenvolvimento, se faz necessário compreender tanto a proposta de John Rawls ao desenvolver sua teoria da justiça, quanto a doutrina dominante a qual ele pretendeu apresentar uma alternativa, o utilitarismo.

Sendo assim, se faz necessário contextualizar como se deu o desenvolvimento da teoria rawlsiana da justiça, apresentando um breve apanhado sobre o utilitarismo, uma vez que o próprio autor admite que seu *“objetivo é elaborar uma teoria da justiça que represente uma alternativa ao pensamento utilitarista”*.<sup>75</sup>

Dessa forma, entende-se por necessário compreender os conceitos básicos do utilitarismo – até mesmo para que se mantenha uma coerência com o desenvolvimento histórico até então realizado – para então adentrar a teoria da justiça de John Rawls e analisar sua reformulação no âmbito da justiça distributiva e suas propostas no campo da tributação.

### 2.3.1 A Prioridade do Bem sobre o Justo: o utilitarismo

A partir da corrente de pensamento jusnaturalista moderna, houve um deslocamento do ponto de fundamentação do direito e da justiça, o qual anteriormente encontrava-se sustentado em concepções divinas, sendo admitido que o homem e a

---

<sup>75</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 26-27.

razão a desempenhariam um papel essencial na construção do ordenamento jurídico, através do desvelamento dos direitos que proviriam na natureza.

Tal corrente doutrinária compreendia a existência de direitos fundamentais inerentes a condição humana, os quais não poderiam ser negados aos cidadãos sob pena de se contrariar a própria justiça e o direito. O contratualismo clássico, gestado no âmbito desta tradição jusracionalista, tinha como característica marcante, o reconhecimento de direitos inerentes ao ser humano em um estágio pré-político, o estado de natureza.

Thomas Hobbes, integrante desta corrente doutrinária, também reconhecia a existência de direitos naturais como a proibição da destruição da vida e dos meios necessários para sua preservação. Todavia, Hobbes, um crítico do *common law* inglês, considerava que a preservação de tais direitos estaria condicionada a concessão de plenos poderes para o soberano.

Sob influência das críticas de Hobbes ao direito concebido na Inglaterra sob a tradição jurídica do *common law*, Jeremy Bentham desenvolveu sua doutrina, com destaque aos campos do direito e da moral. Por compreender como absurdo a defesa da existência de direitos naturais existentes em um estágio pré-civilizatório, Bentham refuta a existência de um direito fundamentado na natureza, o qual seria desvelado pelos julgadores através do uso da razão certa.<sup>76</sup>

Todavia, ao contrário de Hobbes que almejava construir uma doutrina capaz de justificar a autoridade absoluta do soberano, Jeremy Bentham era considerado um democrata e entendia que o direito fundamentado unicamente nos precedentes proferidos pelos julgadores somente afastaria a população do direito, razão pela qual argumentava pela inexistência de um direito natural a ser pronunciado pelos juízes, considerando tal modelo jurídico como um direito para cachorros.<sup>77</sup>

Por tais razões, Bentham pretendia abolir o *common law* britânico, substituindo-o por uma codificação similar ao Código de Napoleão, e não mais fundamentado nas bases de uma teoria jusnaturalista. O jusfilósofo britânico era um defensor das ideias positivistas<sup>78</sup> de sua época, por acreditar que através delas seria possível construir

---

<sup>76</sup> SANDEL, Michael. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012. p. 48.

<sup>77</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Dicionário de hermenêutica: quarenta temas fundamentais da teoria do direito à luz da crítica hermenêutica do direito*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017. p. 169.

<sup>78</sup> É neste sentido a conclusão de Thomas Bustamante, ao referir que “Bentham se distancia da teoria jusnaturalista racionalista de Blackstone, que era inequivocamente dominante em seu tempo na Inglaterra, e abraça claramente as duas principais teses do positivismo jurídico contemporâneo: (a)

uma teoria que não fosse refém das preferências e arbítrios dos juízes e que conferisse maior segurança jurídica ao direito da época, considerava ainda que, através de uma concepção juspositivista do Direito, seria possível desenvolver um sistema jurídico que se fundamentaria no princípio da utilidade.<sup>79</sup>

Por tais motivos, em sua doutrina divide o que o direito entre o que ele é e o que o direito deveria ser, sob a nomenclatura de *expository jurisprudence* e *censorial jurisprudence*. Na primeira de suas teorias, o jusfilósofo tinha como intuito descrever o direito, ou seja, nesta parte o intuito seria o de realizar uma descrição objetiva do direito positivo tal como ele é. Já na segunda parte do direito, a *censorial jurisprudence*, Bentham sustentava como o direito deveria ser, com fundamento na maximização do princípio da utilidade, através da promoção da atitude que viesse a promover a maior felicidade entre os envolvidos e evitasse ao máximo a dor.<sup>80</sup>

Por intermédio da *censorial jurisprudence*, Bentham tinha como intuito desenvolver uma teoria que servisse de norte para a criação de novas legislações com base no princípio da utilidade, uma vez que compreendia que o intuito da lei seria gerar um acréscimo a massa geral de felicidade.<sup>81</sup>

Diante de tais objetivos, o jusfilósofo inglês funda as bases da sua doutrina ética a partir do princípio da utilidade, reconhecendo que “o mais elevado objetivo da moral é maximizar a felicidade, assegurando a hegemonia do prazer sobre a dor”.<sup>82</sup>

Segundo Bobbio,

Em contraposição à secular tradição do jusnaturalismo, Bentham formula o ‘princípio da utilidade’ segundo o qual o único critério que deve inspirar o bom legislador é o de emanar leis que tenham por efeito a maior felicidade do maior número. O que quer dizer que, se devem existir limites ao poder dos governantes, eles não derivam da pressuposição extravagante de inexistentes e de modo algum demonstráveis direitos naturais do homem, mas da consideração objetiva de que os homens desejam o prazer e rejeitam a dor, e em

---

a tese das fontes sociais, segundo a qual toda norma jurídica tem seu caráter determinado por suas fontes ou por sua origem, e (b) a tese da separabilidade entre direito e moral, segundo a qual o caráter jurídico de uma norma independe de sua correção moral.” BUSTAMANTE, Thomas. A breve história do positivismo descritivo. O que resta do positivismo jurídico depois de H. L. A. Hart? *Novos Estudos Jurídicos*, [S.l.], v. 20, n. 1, p. 310-311, 2015.

<sup>79</sup> *Ibid.*, p. 307-327.

<sup>80</sup> *Ibid.*, p. 311-312.

<sup>81</sup> FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 155.

<sup>82</sup> SANDEL, Michael. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012. p. 48.

consequência a melhor sociedade é a que consegue obter o máximo de felicidade para o maior número de seus componentes.<sup>83</sup>

A partir do pensamento utilitarista, as concepções tradicionais de justiça, como aquelas difundidas por Aristóteles e aquelas vinculadas ao pensamento jusracional não teriam mais utilidade, a questão do justo não ocuparia mais um lugar privilegiado no campo das virtudes, ou ainda, os filósofos já não mais se importavam em conceituá-la, ao invés disso, ao utilitarismo interessava descobrir se determinada virtude ou norma contribuiria no acréscimo da felicidade humana ou na redução do sofrimento.<sup>84</sup>

Portanto, há uma clara alteração do objeto da teoria moral, sendo possível concluir que diante do paradigma utilitário, as concepções deontológicas sobre a justiça foram relegadas a um segundo plano, para não dizer completamente abandonadas, enquanto a adequação ou não de determinada conduta ou norma estava vinculada a sua capacidade de promover a maior felicidade para o maior número de pessoas.

Neste sentido, cumpre destacar que o princípio da utilidade, ao contrário das concepções deontológicas acerca da justiça, tinham como principal objetivo apresentar uma solução para resolver os problemas concretos, sendo este empirismo uma marca notável do pensamento benthamiano – o qual, como se verá no próximo capítulo, também se destaca no positivismo jurídico.

No campo distributivo, os utilitaristas se negavam a utilizar a expressão justiça, limitando as propostas redistributivas ao cálculo da máxima felicidade, que fundamentava sua doutrina. A título de contextualização, importante mencionar que Bentham foi um grande defensor de políticas redistributivas, uma vez que em sua época, onde a grande maioria das pessoas em quase todos os países do mundo encontravam-se em condições de pobreza, acrescentar à massa geral de felicidade importava em uma necessária melhoria na situação dos pobres.<sup>85</sup>

O sofrimento da população que se encontrava em situação de pobreza foi uma preocupação constante em diversos pensadores vinculados direta ou indiretamente a doutrina utilitarista. Jeremy Bentham, William Thompson e John Stuart Mill são alguns

---

<sup>83</sup> BOBBIO, Norberto. *Liberalismo e democracia*. 6. ed. São Paulo: Brasiliense, 1995. p. 63-64.

<sup>84</sup> FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 151.

<sup>85</sup> *Ibid.*, p. 155.

exemplos de autores que se preocuparam com a situação dos menos afortunados, sustentando que a sociedade seria capaz de curar suas próprias moléstias, agindo como um agente que realiza a distribuição correta entre os bens e os males.<sup>86</sup>

Todavia, condicionando a assertividade de determinada conduta a um único cálculo de promoção da máxima felicidade, o utilitarismo acabaria por privilegiar a pretensão de atingir determinado bem em detrimento a direitos e liberdades individuais, o que, no campo da distribuição de bens, pode acarretar em um igualitarismo forçado em prejuízo aos cidadãos que legitimamente alcançaram uma melhor condição financeira.

Tal situação decorre do fato de o utilitarismo, desde o seu nascedouro proveniente das ideias de Jeremy Bentham, ser contrário a visão jusnaturalista de que os homens seriam portadores de direitos naturais inerentes à sua condição humana.

Por considerar que o cálculo da maior felicidade traria soluções para todas as questões éticas relevantes, a proteção do indivíduo frente aos direitos da coletividade é prejudicada nesta escola de pensamento, uma vez que o objetivo é atingir o bem maior da sociedade, em detrimento a pretensos direitos e liberdades que os homens possuiriam.<sup>87</sup>

Ao dirigir o foco da doutrina ética para a coletividade, a qual a partir de então era considerada como um corpo único, o utilitarismo desconsiderava as especificidades inerentes a cada indivíduo, os quais são diferentes uns dos outros e divergem e muito nas concepções próprias de bem. Por considerarem o ser humano com um instrumento a serviço do todo, questões como a dignidade da pessoa humana seriam consideradas como irrelevantes.

Esta instrumentalização do indivíduo foi alvo de inúmeras críticas, sendo possível destacar a alternativa kantiana, defensora da ideia de dignidade e de que o ser humano seria um fim em si mesmo. Tais críticas levaram a tentativas de reformulações no âmbito da teoria utilitarista, como aquela proposta por John Stuart Mill, onde houve uma tentativa de conciliar as ideias de justiça e liberdade com o cálculo utilitário.<sup>88</sup>

---

<sup>86</sup> FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p.150-154.

<sup>87</sup> *Ibid.*, p. 157.

<sup>88</sup> *Ibid.*, p. 156-157.

Na elaboração de sua obra *Uma teoria da justiça*, são frequentes as referências que John Rawls faz a doutrina utilitarista, bem como a alguns de seus representantes como Jeremy Bentham, John Stuart Mill e Henry Sidgwick, sendo possível notar que o filósofo norte-americano tem como ponto de partida a construção de um pensamento que surge em contraponto a esta escola da filosofia política. Neste sentido, Rawls critica abertamente tal teoria, pois considera que “o utilitarismo não leva a sério a distinção entre as pessoas”.<sup>89</sup>

Na teoria da justiça de Rawls, como se verá adiante, o respeito as liberdades fundamentais dos seres humanos é de importância primordial, chegando a assegurar que, em uma sociedade justa, estas somente podem ser restringidas caso venham a ampliar o espectro das próprias liberdades, não podendo ser sacrificada na promoção de um maior bem da coletividade como no utilitarismo.

### 2.3.2 A Justiça como Equidade de John Rawls

A partir do pensamento benthamiano, ganhou força dentro da doutrina ética a ideia de que o mais elevado objetivo da moral é maximizar a felicidade, assegurando a hegemonia do prazer sobre a dor, fundamento da teoria utilitarista, que suplantou as doutrinas que se baseavam em concepções apriorísticas sobre quais seriam as exigências da justiça.

Este abandono das doutrinas deontológicas pode ser considerado como uma tendência no âmbito da filosofia, sendo que não se limitou ao campo da filosofia ética, uma vez que no âmbito da teoria do direito o empirismo juspositivista dominou a doutrina jurídica até meados do século passado.<sup>90</sup>

Para teoria política, a questão da distribuição daquilo que uma comunidade considera como partilhável, não mais dependia de uma concepção acerca de uma partilha justa, ou ainda, sobre aquilo que cada cidadão teria como direito, mas sim limitava-se a um cálculo que justificava tal distribuição enquanto esta promovesse a mais ampla felicidade e reduzisse ao máximo o sofrimento dos integrantes desta sociedade.

Neste sentido, até o início do século XX, a doutrina desenvolvida na área da filosofia política em sua grande maioria se posicionava de maneira contrária a uma

---

<sup>89</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 33.

<sup>90</sup> Sobre esta questão, será abordado com maior detalhe no segundo capítulo.

ideia de redistribuição de riqueza, sendo que aqueles pensadores que possuíam visões favoráveis acerca do tema, defendiam seu posicionamento sem ingressar na temática da justiça.<sup>91</sup>

Coube a John Rawls retomar a tradição aristotélica da justiça distributiva a partir de uma perspectiva contratualista, para construir uma doutrina própria para pensar o problema da justiça nas sociedades democráticas contemporâneas em contraposição as teorias consequencialistas dominantes.

Ao contrário dos autores clássicos vinculados ao contratualismo, que em suas teorias buscavam uma fundamentação para a legitimação da soberania estatal, idealizando um acordo hipotético firmado entre os integrantes de determinada comunidade, para Rawls a questão seria outra.

Por compreender que as questões anteriormente formuladas já haviam sido respondidas pelos autores clássicos, cada qual a sua maneira, John Rawls busca no contratualismo o caminho para construir a ideia de uma sociedade democrática justa.

Dentro desta nova perspectiva Rawls, explica que

Um contrato social é um acordo hipotético; a) entre todos, e não apenas entre alguns membros da sociedade (como cidadãos), e não como indivíduos que ocupam uma determinada posição ou exercem um determinado papel em seu interior. b) segundo a forma kantiana dessa doutrina, à qual denomino 'justiça como equidade', as partes são consideradas pessoas morais livres e iguais, e c) o conteúdo do acordo consiste nos princípios primeiros que devem regular a estrutura básica.<sup>92</sup>

Diante de tais premissas, Rawls busca se afastar das antigas concepções que se sustentavam em visões religiosas e metafísicas da justiça, compartilhando com as doutrinas utilitaristas a ideia que os sistemas morais são criações de sociedades humanas que tem como objetivo solucionar problemas que surgem em razão das pessoas conviverem em comunidade, no entanto, adota um caminho diverso ao construir uma teoria procedimental acerca do justo.<sup>93</sup>

Com clara influência do pensamento kantiano, Rawls acredita que o utilitarismo peca ao considerar a comunidade como muitas pessoas fundidas em um só corpo, alegando que *“cada pessoa possui uma inviolabilidade fundada na justiça que nem*

---

<sup>91</sup> FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 159.

<sup>92</sup> RAWLS, John. *O liberalismo político*. 2. ed. São Paulo: Ática, 2000. p. 310.

<sup>93</sup> FLEISCHACKER, op. cit., p. 160.

*mesmo o bem-estar da sociedade como um todo pode ignorar*<sup>94</sup>, razão pela qual a moral utilitária não se sustentaria.

Ao buscar a maximização dos benefícios, o utilitarismo possibilitaria sacrificar liberdades individuais dos afetados pela escolha moralmente justificada por esta doutrina, razão pela qual o autor compreende existir um conjunto de direitos que não podem ser suprimidos pela ideia da maximização do bem-estar.

Rawls acredita que o justo e o bem são os dois conceitos principais da ética, razão pela qual considera que a estrutura de uma teoria ética se define, ao menos em grande parte, pelo modo como se relacionam estas duas ideias. Em sua proposta, ao contrário do que acontece no utilitarismo, o filósofo norte-americano pretende priorizar a promoção daquilo que pode ser considerado como justo, ao invés de ter como objetivo a promoção do maior bem possível.

De acordo com Rawls

Podemos expressar essa ideia dizendo que na justiça como equidade o conceito de justo precede o de bem. Um sistema justo define o âmbito dentro do qual os indivíduos devem criar seus objetivos, e serve de estrutura de direitos e oportunidades e meios de satisfação, dentro da qual e pela qual se pode procurar alcançar esses fins.<sup>95</sup>

Diante de tal alusão, é possível concluir que, para sua teoria, a conduta ética desejável não poderia ser satisfeita tão somente ao verificar-se se esta produziria o maior bem possível para as pessoas envolvidas, vinculada a um modelo eminentemente consequencialista como na doutrina utilitarista, pois, havendo uma prioridade do justo sobre o bem, há de se reconhecer uma proteção aos seres humanos como indivíduos, frente às exigências da coletividade.<sup>96</sup>

Em sua defesa ao respeito da singularidade humana, John Rawls reconhece “*que a pluralidade de pessoas distintas, com sistemas separados de fins, constitui uma característica essencial das sociedades humanas*”<sup>97</sup>, não sendo possível reduzir a moralidade das condutas a um cálculo de maximização do prazer.

Ao reconhecer existência a uma infinidade de concepções distintas de bem e de direitos inalienáveis inerentes ao ser humano, o que impossibilitaria que a conduta

<sup>94</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 4.

<sup>95</sup> *Ibid.*, p. 38.

<sup>96</sup> De acordo com Samuel Fleischacker: “[...] supõe-se que a justiça deva proteger seres humanos individuais, impedindo que sejam sacrificados em nome de um bem social maior”. FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 157.

<sup>97</sup> RAWLS, op. cit., 29.

moral fosse guiada pelo cálculo utilitário, propõe que à justiça caberia tão somente a distribuição de bens primários, devendo abandonar os debates acerca do que constituiria o bem humano supremo.<sup>98</sup>

Diante da constatação da diferença existente entre os homens que compõe o corpo social e o reconhecimento de que estas devem ser respeitadas, a teoria rawlsiana não se ocupa da esfera ética de cada indivíduo, considerando que a melhor forma de administrar a justiça se dá através das instituições que compõe a sociedade.<sup>99</sup>

Em célebre frase, Rawls sustenta que *“a justiça é a primeira virtude das instituições sociais, como a verdade o é dos sistemas de pensamento”*, arrematando que por mais que uma teoria hipotética possa ser considerada como elegante e econômica, caso esta não corresponda à verdade deve ser imediatamente revisada ou rejeitada, o mesmo acontece no âmbito das instituições sociais, as quais se forem injustas, devem ser reformadas ou extintas.<sup>100</sup>

Diante deste manifesto rechaço aos padrões consequencialistas, o autor vai afirmar que uma sociedade justa é possível quando seus integrantes, mediante um acordo hipotético, definam os princípios norteadores de justiça, os quais devem ser aplicados, em primeiro lugar, à sua estrutura básica no intuito de atribuir direitos e deveres aos homens e mulheres que a integram, e ainda, visando distribuir as vantagens econômicas e sociais provenientes do convívio em comunidade.<sup>101</sup>

Rawls sustenta que

Os homens devem decidir de antemão como devem regular suas reivindicações mútuas e qual deve ser a carta fundacional de sua sociedade. Assim como cada pessoa deve decidir por meio de reflexão racional o que constitui seu bem, isto é, o sistema de fins que lhe é racional procurar, também um grupo de pessoas deve decidir, de uma vez por todas, o que entre elas será considerado justo ou injusto.<sup>102</sup>

A fim de possibilitar esta reivindicação e construir uma sociedade que seja adequada a ideia de justiça, Rawls utiliza-se de um recurso hipotético, resgatando a

---

<sup>98</sup> FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 161-162.

<sup>99</sup> BITTAR, Eduardo C.; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 490.

<sup>100</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 4.

<sup>101</sup> *Ibid.*, p. 72.

<sup>102</sup> *Ibid.*, p. 14.

teoria contratualista e a ideia de estágio pré-político, onde integrantes de uma determinada comunidade se reuniriam a fim de estabelecer premissas comuns que possibilitassem seu convívio conjunto.

Em sua proposta, as pessoas integrantes de uma sociedade, a partir de uma “posição original” e sob “véu da ignorância”, que impossibilitaria aos participantes conhecerem sua posição na sociedade, elencariam os princípios de justiça a ser respeitados pelas instituições sociais.

O recurso artificial da teoria de Rawls justifica-se justamente para que seja conferido um padrão de equidade entre pessoas morais livres e iguais que possibilite a escolha de princípios que venham a regulamentar a comunidade que constituirão, que se daria a partir da posição original. É por tal motivo que a sua teoria é denominada de justiça como equidade.

O resultado de tal experimento resultaria na escolha de dois princípios que fundamentariam as instituições da sociedade idealizada e são apresentados por Rawls da seguinte maneira:

- a. Toda pessoa tem um direito igual a um sistema plenamente adequado de liberdades fundamentais iguais que seja compatível com um sistema similar de liberdades para todos.
- b. As desigualdades sociais e econômicas devem estar vinculadas a cargos e posições abertos a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades; e a segunda é que devem redundar no maior benefício possível para os membros menos privilegiados da sociedade.<sup>103</sup>

Através de tais princípios, o autor visa a resolver os impasses no tocante aos possíveis conflitos entre as teorias que tem como fundamento a proteção da liberdade inerente ao ser humano, como a de John Locke, bem como aquelas que tem como maior objetivo a promoção da igualdade entre os homens, como a idealizada por Jean-Jacques Rousseau.

Em linhas gerais, o primeiro princípio da liberdade igual, exige uma igual liberdade entre os integrantes da sociedade, que abrange as liberdades políticas, de expressão e reunião, de consciência e pensamento, e os direitos a integridade da pessoa, à propriedade pessoal e a proteção contra prisões arbitrárias. De outra parte, o segundo princípio divide-se em dois requisitos: o primeiro, exige que os cargos de

---

<sup>103</sup> RAWLS, John. *O liberalismo político*. São Paulo: Ática, 2000. p. 345.

autoridade e responsabilidade desta comunidade hipotética sejam acessíveis a todos; enquanto o segundo ocupa-se da distribuição de renda e de bens, a qual não necessita ser igual, mas deve ser vantajosa para todos, o que justificaria as desigualdades em razão da maximização das expectativas dos grupos menos afortunados e asseguraria a estes um mínimo social.<sup>104</sup>

Neste sentido, os princípios da justiça garantiriam em um primeiro momento a todos os indivíduos um mesmo esquema de liberdades básicas, enquanto vincularia as desigualdades entre os integrantes da comunidade a cargos e posições sociais que sejam acessíveis a todos e a situações benéficas às pessoas menos favorecidas da sociedade.

De modo a evitar o “pecado utilitarista” que possibilitaria o sacrifício das liberdades individuais frente a promoção de um determinado conjunto de bens, Rawls dá prioridade ao primeiro princípio, por versar sobre a garantia de um mesmo conjunto de liberdades fundamentais, sobre o segundo princípios.<sup>105</sup>

Todavia, tal priorização da liberdade não pode ser confundida como um abandono do critério igualitário em sua teoria da justiça, uma vez que:

Rawls deixa ao cidadão a liberdade para escolher de forma mais ou menos ambiciosa sua posição econômica. O que ele não faz, no entanto, é legitimar a ambição de enriquecimento sem pagamento da contrapartida por ter chegado ao lugar onde se encontra, às custas da poupança coletiva que garante àqueles cidadãos melhor posicionados o acesso aos bens que tornam sua qualificação possível.<sup>106</sup>

Ou seja, os cidadãos que integram a sociedade hipotética regulamentada pelos princípios da justiça são livres para decidir como aplicarão suas aptidões no mercado de trabalho, a fim de buscar atingir suas expectativas decorrentes de suas concepções particulares de bem. Todavia, a partir do momento em que ocorre um acréscimo de capital ao patrimônio deste indivíduo, a sociedade exigirá um acréscimo proporcional no valor de impostos pagos por este, a fim de possibilitar que o Estado promova a distribuição de bens considerados fundamentais a coletividade.

---

<sup>104</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 74-75.

<sup>105</sup> De acordo com Rawls: “A prioridade da liberdade implica, na prática, que uma liberdade fundamental só pode ser limitada ou negada em nome de uma outra ou de outras liberdades fundamentais, e nunca, como eu disse, por razões de bem-estar geral ou de valores perfeccionistas”. RAWLS, John. *O liberalismo político*. São Paulo: Ática, 2000. p. 349.

<sup>106</sup> FELIPE, Sônia. Rawls: uma teoria ético-política da justiça. In: OLIVEIRA, Manfredo A. *Correntes fundamentais da ética contemporânea*. Petrópolis: Vozes, 2001. p. 139.

A situação apresentada é esclarecedora no intuito de analisar como ocorre o entrelaçamento entre a garantia da liberdade e a promoção da igualdade na sociedade idealizada por Rawls. Se de um lado existe uma prioridade as liberdades individuais, o princípio da diferença exige que as diferenças provenientes do respeito a liberdade gerem o maior benefício possível aos membros menos privilegiados.

No intuito de justificar a adoção dos critérios estabelecidos nos princípios da justiça, especialmente a distribuição de bens essenciais nos termos do princípio da diferença, o filósofo americano realiza uma análise a partir do critério referido por Aristóteles como sendo a base para definir uma justa repartição, o qual também é muito caro a teoria política liberal, o merecimento.

Para Rawls recompensar de acordo com o mérito ou a virtude dos indivíduos não seria a ideia mais adequada, uma vez que compreende que ninguém seria merecedor do seu lugar na distribuição de talentos naturais, bem como ninguém faz jus do seu ponto de partida na sociedade.<sup>107</sup>

Em sua investigação, chega a cogitar se a justa distribuição de bens entre os indivíduos de uma comunidade não deveria ser baseada em um critério que levasse em conta o esforço de cada um destes, porém afasta tal ideia por considerar que o esforço de cada um estaria vinculado as suas capacidades e talento natural e das alternativas que se encontram a seu alcance.<sup>108</sup>

Dessa forma, as pessoas com mais talentos, ou ainda, aquelas cujos talentos são valorizados pela sociedade que estão inseridas, caso se esforcem e estejam em condições favoráveis para seu desenvolvimento, possuem mais chances de serem bem-sucedidas, razão pela qual não faria sentido definir o mérito como critério de justiça distributiva.

De acordo com Rawls

O critério 'a cada um segundo a sua virtude' não seria, portanto, escolhido na posição original. Já que desejam promover suas concepções do bem, as partes não têm nenhum motivo para organizar suas instituições de modo que as parcelas distributivas sejam definidas pelo mérito moral, mesmo que conseguissem encontrar um padrão independente para deferi-lo.<sup>109</sup>

---

<sup>107</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 387.

<sup>108</sup> *Ibid.*, p. 387-388.

<sup>109</sup> *Ibid.*, p. 389.

Portanto, um sistema justo deve atribuir a cada pessoa aquilo a que tem direito, segundo as definições do próprio sistema, sendo que na teoria rawlsiana nenhum dos princípios de justiça tem como objetivo recompensar a virtude. Neste sentido, a distribuição de bens partilháveis, nos termos do princípio da diferença, se justifica na medida em que melhorem a situação dos menos favorecidos. Sendo assim, para Rawls, no âmbito da justiça distributiva o preceito da necessidade seria enfatizado e não mais o do merecimento.<sup>110</sup>

Nas palavras de Samuel Fleischacker<sup>111</sup>

O mérito, que para Aristóteles definia a justiça distributiva e a distinguiu da justiça corretiva, agora desapareceu inteiramente desse conceito. Na justiça distributiva, diz Rawls, por oposição à justiça retributiva, ‘o preceito da necessidade é enfatizado’ e ‘o mérito moral é ignorado’.

Neste sentido, na teoria desenvolvida por John Rawls, a justiça distributiva deve se dar na forma estabelecida pelos princípios de justiça elencados pelos integrantes da comunidade na posição original, sendo que o princípio da diferença condiciona a existência das desigualdades ao benefício para os membros mais necessitados da sociedade, estabelecendo uma clara alteração do critério distributivo.

A questão “o que, a quem e segundo qual critério?” retorna com uma resposta diferente, devendo obedecer aos ditames dos princípios da justiça a fim de que os bens essenciais sejam distribuídos de maneira mais benéfica à parcela mais necessitada da população, e não àquela que seria considerada como a mais virtuosa.

Portanto, a partir desta virada ocorrida no critério que define a proporcionalidade da distribuição que se considera como adequada, passa-se a considerar que *“uma sociedade é justa se, e somente se, ela é aquela sociedade Pareto-óptima que maximiza as expectativas de um indivíduo representativo de seu grupo em pior situação”*.<sup>112</sup>

Assim, a existência de desigualdades, resultantes da diferença entre os homens somente se justificariam em um ambiente de igualdade de oportunidades e onde a distribuição dos bens essenciais é otimizada a ponto de ser impossível alterar

---

<sup>110</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 388.

<sup>111</sup> FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 163.

<sup>112</sup> *Ibid.*, p. 165.

tal distribuição para beneficiar algum dos integrantes do corpo social, sem que prejudique a situação de outro(s).

A garantia deste critério de otimização Pareto-optimal é possível graças ao artifício utilizado por Rawls em condicionara escolha dos princípios à posição original, garantindo que a escolha seja feita de tal maneira que mesmo se o sujeito que integra a sociedade estiver no pior lugar possível, após a retirada total do véu da ignorância, ele terá direito a mínimas condições de dignidade.

Todavia, a concretização de uma justiça distributiva nos moldes idealizados na teoria apresentada é condicionada à existência de determinadas instituições de fundo. Segundo Rawls, estas instituições seriam encarregadas da preservação de certas condições econômicas e sociais e se dividiram em quatro setores: setor de alocação, setor de estabilização, setor de transferências e setor de distribuição.<sup>113</sup>

Os dois primeiros setores teriam a tarefa de manter uma eficiência geral da economia de mercado, onde o setor alocação seria responsável por manter um sistema de preços competitivo e de impedir a formação de um poder excessivo de mercado, enquanto o setor de estabilização ficaria encarregado de promover o pleno emprego e em assegurar a livre escolha de ocupação e o acesso ao crédito.<sup>114</sup>

Já o setor de transferências seria encarregado da garantia do mínimo social, garantindo a todos um certo nível de bem-estar e o atendimento das exigências da necessidade, que não são atendidas adequadamente pelo mercado.<sup>115</sup>

E por fim, ao setor de distribuição, cabe garantir a preservação da justiça distributiva por intermédio da tributação e da imposição de ajustes que se considerem como necessários aos direitos de propriedade.

Neste ponto a teoria proposta pelo filósofo norte-americano ingressa em uma proposta de especial relevância para a pesquisa aqui desenvolvida, uma vez que o autor desenvolve, ao menos de forma aproximada, a ideia de uma tributação vinculada a justiça distributiva.

Rawls propõe realizar uma divisão deste setor em dois âmbitos, sendo que ao primeiro caberia garantir as instituições relacionadas ao princípio da liberdade igual, sugerindo a adoção de uma tributação sobre as heranças e/ou uma tributação progressiva da renda. Já o outro setor, adotaria uma tributação proporcional sobre o

---

<sup>113</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 342-343.

<sup>114</sup> Ibid.

<sup>115</sup> Ibid.

consumo e/ou a renda, a fim de financiar a atividade estatal redistributiva e assegurar a igualdade de oportunidades do segundo princípio.

De acordo com o autor:

As duas partes do setor de distribuição decorrem dos dois princípios de justiça. O imposto sobre a herança e sobre a renda com taxas progressivas (quando necessário) e a definição legal dos direitos de propriedade devem assegurar as instituições da liberdade igual [...]. Os impostos proporcionais sobre o consumo (ou sobre a renda) devem fornecer a receita para os bens públicos, para o setor de transferência e para a instituição da igualdade equitativa de oportunidades.<sup>116</sup>

Diante desta alusão, é possível concluir que o filósofo norte-americano vê a tributação progressiva como um instrumento adequado para promoção da justiça distributiva na sociedade regulada pelos princípios da justiça. Todavia, importante ressaltar que o próprio autor sustenta que tais questões podem se encontrar em arranjos diversos em sociedades reais, uma vez que dependem de um julgamento político e realizar tal análise sobressairia as intenções de sua pesquisa.<sup>117</sup>

Dessa forma, há de se prosseguir na presente pesquisa a fim de compreender se a progressividade tributária seria suficiente para a promoção de um ideal de justiça fiscal, ou se depende de outros arranjos tributários na promoção de uma justiça distributiva.

Ainda que não se limite este estudo a teoria de John Rawls, é inegável que este autor desenvolveu uma base moralmente justificável de princípios que compoñham uma sociedade tida por justa. Em que pese as críticas apresentadas ao seu trabalho, é evidente a contribuição da sua teoria para o tema da justiça e, como foi muito bem observado por Robert Nozick<sup>118</sup>, a partir da publicação de *Uma Teoria da Justiça*, os filósofos políticos teriam ou de trabalhar com a teoria de Rawls, ou explicar por não o fazem.

Através do ligeiro apanhado acerca de sua teoria da justiça foi possível observar a existência de uma construção sólida de padrões morais que venham a incidir sobre as instituições inerentes a uma democracia constitucional, sendo de interesse do desenvolvimento do presente trabalho a análise de sua aplicação na lei tributária.

<sup>116</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 348.

<sup>117</sup> Ibid., p. 349-350.

<sup>118</sup> NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1991. p. 202.

Por tais razões, a investigação proposta, que tem a intenção de estabelecer critérios mínimos para a promoção de uma justiça distributiva fiscal tem a sua teoria como ponto de partida, concedendo especial relevância a questão da progressividade tributária. O entanto, se julga necessário analisar as contribuições da teoria do direito para o tema.

### 3 JUSTIÇA DISTRIBUTIVA FISCAL E ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Até o presente momento foi possível realizar um ligeiro apanhado acerca da compreensão da temática da justiça ao longo da história, bem como foi resgatado os clássicos do contratualismo jusnaturalista a fim de compreender a ideia de direitos naturais dentro desta teoria.

Tal análise, culminou com a apreciação da teoria da justiça de John Rawls, a qual reinseriu a questão sobre a justiça em um ambiente onde as correntes doutrinárias eram dominadas por doutrinas éticas que se ocupavam com a promoção daquilo que seria considerado como o bem.

Neste sentido, é de grande importância o trabalho do filósofo político americano, ao desenvolver sua doutrina através da retomada da prioridade do justo sobre o bem, especialmente ao reconhecer a dignidade inerente a cada indivíduo, sendo estes portadores de um conjunto de direitos que seriam inalienáveis.

A compreensão da justiça como equidade, de acordo com Rawls<sup>119</sup>, foi pensada para ser aplicada as estruturas básicas de uma democracia constitucional moderna, razão pela qual é necessário estabelecer as premissas para compreender o Direito em um sistema constitucional moderno a fim de verificar a aplicação da teoria rawlsiana no contexto brasileiro.

Para tanto a fim de compreender a relação entre o princípio da capacidade contributiva dentro de um contexto de Estado Democrático de Direito<sup>120</sup> com os princípios de justiça formulados pelo autor americano, julga-se necessário no tópico a ser desenvolvido dar inicialmente um passo para trás para que seja possível seguir em frente, retomando como ponto de partida a doutrina jurídica que surgiu em oposição ao jusnaturalismo, o positivismo jurídico.

Julga-se importante a análise a partir do pensamento juspositivista no intuito de compreender como se deu o abandono das concepções metafísicas de direitos fundamentais, a qual predominava na doutrina jusnatural e as demais singularidades

---

<sup>119</sup> RAWLS, John, Justiça como equidade: uma concepção política, não metafísica. *Lua Nova: Revista de Cultura e Política*, São Paulo, n. 25, p. 27, 1992.

<sup>120</sup> Por Estado Democrático de Direito, se compreende o Estado constituído com base em Textos Constitucionais diretivos e compromissórios, influenciados pelos movimentos do novo constitucionalismo do segundo pós-guerra. É neste sentido também o posicionamento de Lenio Streck e José Luís Bolzan em: STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luís Bolzan de. *Ciência política & teoria do Estado*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 105.

característica do positivismo jurídico, em especial, a separação entre o Direito e a moral.

A importância desta análise se justifica, para que seja possível trazer luz àquilo que se denomina como pensamento pós-positivista, a partir do qual houve uma retomada da defesa dos direitos fundamentais, agora inseridos nos Textos Constitucionais. Ainda, para que se possa aplicar os princípios da justiça formulados por John Rawls às instituições sociais básicas, mais especificamente sobre a instituição lei tributária, se faz necessário compreender as respostas teóricas que buscaram a superação do(s) positivismo(s) jurídico(s), que surgiram após a formulação kelseniana.

Por esta lógica, é importante destacar que a influência da teoria de John Rawls<sup>121</sup> na concretização do paradigma pós-positivista/neoconstitucionalista é reconhecida por juristas como Mauro Barberis<sup>122</sup>, que afirma que

Essa tese pode ser atribuída a Ronald Dworkin: talvez o primeiro e o principal dos autores hoje batizados de neoconstitucionalistas. Aplicando ao direito, idéias provenientes da doutrina da justiça de John Rawls e do direito norte-americano, caracterizado pela constituição rígida e Corte suprema, Dworkin critica Herbert Hart e o positivismo jurídico.

Deste modo, em que pese a abordagem específica da temática da filosofia política/moral no primeiro capítulo deste trabalho, e ingressar efetivamente na Teoria do Direito em seu segundo capítulo, é possível destacar que tais temas se interseccionam em vários momentos, como na influência da teoria de John Rawls no pensamento jurídico contemporâneo, especialmente naquilo que será descrito como paradigma pós-positivista, bem como na presença de nomes em comum em ambos os capítulos, como o de Jeremy Bentham<sup>123</sup>.

---

<sup>121</sup> Albert Calsamiglia é outro a destacar a influência da filosofia de John Rawls e dos princípios da justiça na teoria dworkiniana. Neste sentido: CALSAMIGLIA, Albert. Prólogo. In: DWORKIN, Ronald. *Los derechos en serio*. Barcelona: Ariel, 1989. p. 7.

<sup>122</sup> BARBERIS, Mauro. Neoconstitucionalismo. *Revista Brasileira de Direito Constitucional*, [S.l.], v. 7, n. 1, p. 20, 2006.

<sup>123</sup> Neste ponto, é digno de menção a titulação que Albert Calsamiglia concede a Ronald Dworkin, como sendo o *anti-Bentham*, no Prólogo da tradução espanhola de Levando os Direitos a Sério, obra do jusfilósofo americano, Calsamiglia sustenta que “Crítico implacable y puntilloso de las escuelas positivistas y utilitaristas, Dworkin – basándose em la filosofía de Rawls y em los principios del liberalismo individualista – pretende construir una teoría general del derecho que no excluya ni el razonamiento moral ni el razonamiento filosófico. En este sentido Dworkin es el *antiBentham* em tanto que considera que una teoría general del derecho no debe separar la ciencia descriptiva del derecho de la política jurídica. Por outra parte – y también frente a Bentham que consideraba que la

Portanto, a partir do estabelecimento de tais premissas, especialmente aquilo que se considera como teoria pós-positivista do Direito, que possibilita compreender o sistema de direitos e deveres que decorrem do Estado Constitucional moderno, a juridicidade e o papel dos princípios constitucionais, para, enfim relacionar os critérios da justiça distributiva e sua aplicação no âmbito da tributação.

### **3.1 Condições de Compreensão Daquilo que se Entende como Pós-positivismo: o(s) Positivismo(s) Pré-bélicos**

Ao ingressar em um campo conflituoso da Teoria do Direito<sup>124</sup>, como se pretende neste capítulo, mais do que nunca é importante trazer clareza sobre aquilo que se fala a fim de que se promova um debate honesto e transparente sobre o tema desenvolvido. Neste sentido, é de grande pertinência a observação que Lenio Luiz Streck suscita, ao afirmar que *“quando falamos em positivismos e pós-positivismos, torna-se necessário, já de início, deixar claro o “lugar de fala”, isto é, sobre “o quê” estamos falando”*.<sup>125</sup>

Se na presente pesquisa, tem-se a pretensão de aplicar a Teoria da Justiça desenvolvida por John Rawls, especialmente no que se refere aos princípios da justiça que o autor desenvolve, há de se compreender como isso seria possível dentro da Teoria do Direito, uma vez que o filósofo de Baltimore constrói sua tese dentro dos campos da filosofia política e moral, não ingressando fundamentalmente no campo do Direito.

Por tais razões, por ser uma teoria idealizada dentro de uma concepção contemporânea de constitucionalismo e que contribuiu diretamente para a construção de uma concepção de Direito pós-positivista através de Ronald Dworkin, entende-se necessário compreender aquilo que se diz quando se utiliza da expressão pós-positivismo.

Para tanto, inicialmente se faz necessário delimitar aquilo que se compreende como teoria(s) juspositivista(s), a fim de auxiliar na construção daquilo que se pode

---

idea de los derechos naturales era um disparate em zancos – propone una teoría basada em los derechos individuales, lo cual significa que sin derechos individuales no existe <<el Derecho>>”. CALSAMIGLIA, Albert. Prólogo. In: DWORKIN, Ronald. *Los derechos en serio*. Barcelona: Ariel. 1989. p. 7.

<sup>124</sup> Como se verá mais adiante, a questão acerca do(s) juspositivismo(s) e pós-positivismo(s) pode suscitar muito mais dúvidas do que certezas para o operador do Direito.

<sup>125</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso*. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 34.

considerar como uma teoria pós-positivista do Direito, ao contrapor uma teoria frente à outra.

Neste sentido, ao longo do primeiro capítulo, em diversos momentos foram concedidos alguns vestígios iniciais sobre características inerentes aquilo que se compreende como positivismo jurídico. Ainda foram mencionadas as influências dos pensamentos da escola sofística, através o seu relativismo moral e por entenderem a justiça como mera convenção na Grécia antiga e a crítica de Thomas Hobbes e Jeremy Bentham ao sistema jurídico inglês baseado no *common law* e em uma concepção jusnaturalista do Direito para a consolidação da teoria juspositivista.

Foi possível observar que as correntes de pensamento, que foram mencionadas anteriormente como contribuintes para formação da doutrina positivista, possuíam em comum a característica de se contrapor ao pensamento que predominava em cada período, caracterizado pelo reconhecimento de direitos naturais absolutos inerentes ao ser humano.

Todavia, há de se reconhecer que o positivismo jurídico incorpora uma grande quantidade de pensamentos – e nem sempre há uma concordância sobre quais teorias deveriam ser vinculadas ao vocábulo juspositivismo – o que claramente dificulta realizar uma definição exata do que consiste tal teoria.

Entre as tentativas que podem ser consideradas exitosas, Norberto Bobbio elenca seis características que definem o juspositivismo no pensamento clássico<sup>126</sup> justamente com fundamento na mencionada contraposição que tal corrente doutrinária sustenta frente ao jusnaturalismo.

De acordo com o autor italiano, os seis critérios seriam os seguintes:

- a) o primeiro se baseia na antítese *universalidade/particularidade* e contrapõe direito natural, que vale em toda parte, ao positivo, que vale em alguns lugares [...];
- b) o segundo se baseia na antítese *imutabilidade/mutabilidade*: o direito natural é imutável no tempo, o positivo muda [...];
- c) o terceiro critério de distinção, um dos mais importantes, refere-se à fonte do direito e funda-se na antítese *natura-potestas populus* [...];
- d) o quarto critério se refere ao modo pelo qual o direito é conhecido, o modo pelo qual chega a nós (isto é, os destinatários), e lastreia-se na antítese *ratio-voluntas* (Glück): o direito natural é aquele que conhecemos através da nossa razão. [...] O direito positivo, ao

---

<sup>126</sup> Por teorias clássicas do juspositivismo, se compreende aquelas teorias do positivismo jurídico pré-kelsenianas, representadas especialmente pela Escola da Exegese, a Jurisprudência dos Conceitos e a Jurisprudência Analítica.

contrário, é conhecido através de uma declaração de vontade alheia (promulgação);  
 e) o quinto critério concerne ao objeto dos direitos, isto é, aos comportamentos regulados por estes: os comportamentos regulados pelo direito natural são bons ou maus por si mesmos, enquanto aqueles regulados pelo direito positivo são por si mesmos indiferentes e assumem uma certa qualificação apenas porque (e depois que) foram disciplinados de um certo modo pelo direito positivo (é justo aquilo que é ordenado, injusto o que é vetado) [...];  
 f) a última distinção refere-se ao critério de valoração das ações e é enunciado por Paulo: o direito natural estabelece aquilo que é bom, o direito positivo estabelece aquilo que é útil.<sup>127</sup>

Das lições de Bobbio, é possível concluir que em sua aurora, o positivismo jurídico ficaria circunscrito a sua jurisdição, teria um caráter de mutabilidade, seria uma construção que tem como origem a ação humana, construção esta que decorreria de um ato de vontade, tal doutrina não prescindiria de um juízo moral sobre os atos regulamentados, e por fim, se basearia em um critério econômico/utilitário.

Dos critérios apresentados para a distinção de ambas teorias é admissível extrair, inicialmente, aquelas que podem ser consideradas as clássicas e mais difundidas teses do juspositivismo, a tese das fontes e a da separação entre Direito e moral.

Um direito que não é imutável, comum a todos os seres, dependente da ação humana e de um ato de vontade necessita uma fonte social que o fundamente, e ainda, a ausência de juízo moral dos atos por ele regulamentado e a não pretensão de estabelecer aquilo que é bom, é uma clara referência à separação com a moral.

No tocante as teses clássicas do juspositivismo, quem bem define aquilo que consistira a tese das fontes é Ronald Dworkin, jusfilósofo pós-positivista, que em seus debates com Herbert Hart, jurista vinculado a tradição juspositivista, contribuiu decisivamente na construção da Teoria do Direito contemporânea.

Ao definir o(s) juspositivismo(s), Ronald Dworkin menciona que tais doutrinas *“sustentam o ponto de vista do direito como simples questão de fato, aquele segundo o qual a verdadeira divergência sobre a natureza do direito deve ser uma divergência empírica sobre a história das instituições jurídicas”* ao passo que complementa referindo que estas *“teorias positivistas, contudo, diferem entre si sobre quais fatos históricos são cruciais”*.<sup>128</sup>

<sup>127</sup> BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1999. p. 22-23.

<sup>128</sup> DWORKIN, Ronald. *O Império do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 41.

A definição proposta por Dworkin, um pós-positivista, encontra amparo naquela desenvolvida por seu antagonista Herbert Hart<sup>129</sup>, quando ao promover o debate entre ambos, refere que “a existência e o conteúdo do direito podem ser identificados por referência às fontes sociais do direito (por exemplo, legislação, decisões judiciais, costumes sociais) sem referência à moral”.<sup>130</sup>

Portanto, de acordo com a doutrina de ambos os juristas, a tese das fontes é condição de existência do positivismo jurídico e a separação entre direito moral é interligada a esta, pois como arremata Herbert Hart, o Direito encontra-se vinculado a fonte social aceita, sem possuir uma relação com a moral.

Dessa forma, é possível concluir que para se considerar uma teoria como positivista no âmbito do Direito, não basta sustentar tão somente que esta tem como fundamento a necessidade de se “aplicar a letra fria da lei”, ou ainda que tal doutrina defenderia a figura do “juiz boca da lei”, como pretende parte relevante do imaginário jurídico.

Como evidenciado por Dworkin, para o juspositivismo o fundamento do Direito encontra-se nas fontes sociais e entre as teorias jurídicas insertas neste pensamento, mas há divergência sobre quais as fontes seriam cruciais em tal fundamentação – e Hart, complementa ao mencionar a legislação, as decisões judiciais e os costumes sociais, como exemplo de fontes sociais.

Portanto, vincular o positivismo jurídico, mesmo aquele considerado como primevo, à aplicação literal do exato texto expresso na lei, não se justifica em razão da clássica tese das fontes sociais.

Pode se dizer que, a vinculação do juspositivismo a um pretense “fetichismo da lei”<sup>131</sup>, e a influência de tal ideia no ramo jurídico brasileiro, pode muito ser vinculado a Teoria do Direito conforme a Escola da Exegese. Esta escola do pensamento jurídico tinha como principal característica a ideia de que o Direito se manifestaria através da interpretação passiva e mecânica da legislação, tendo surgido em solo francês no período napoleônico.

---

<sup>129</sup> HART, Herbert L. A. *O conceito do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2001. p. 332.

<sup>130</sup> Importante pontuar que Hart, por ser um positivista inclusivo, reconhece a possibilidade do Direito se referir à moral, caso o Direito assim exija.

<sup>131</sup> Expressão consagrada por Norberto Bobbio, para se referir as teorias jurídicas que se vinculavam cegamente as codificações. BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1999. p. 77.

É importante destacar que foi sob influência do pensamento iluminista que vigorava na França durante o período da Revolução, influenciado de forma relevante pelo pensamento racionalista, a ideia de codificação do Direito começou a ganhar consistência. Este intuito codificador perdurou por um longo período, vindo a se concretizar naquela que pode ser considerada a maior obra de Napoleão Bonaparte, o Código Civil Francês.<sup>132</sup>

Além da positivação da legislação, Norberto Bobbio destaca outros fatores que foram determinantes para o surgimento desta nova tradição jurídica, quais sejam: a mentalidade dos juristas determinada pelo princípio da autoridade, que seria fundamentado na vontade do legislador; tal respeito encontrava amparo em outro fator, a doutrina da separação dos poderes, compreendendo que a partir desta, não caberia ao juiz criar o Direito, caso contrário estaria invadindo a esfera do Poder Legislativo, e ainda, o princípio da certeza do direito, vinculado a ideia de segurança jurídica que o respeito a codificação traria.<sup>133</sup>

Por fim, o jurista italiano destaca outro ponto que contribuiu decisivamente na consolidação do pensamento exegético: as pressões exercidas pelo regime napoleônico no ensino superior do Direito, com o intuito de preservar sua conquista a fim de que se ensinasse tão somente aquele Direito positivado no código e se abandonasse as teorias gerais do direito e as concepções jusnaturalistas, consideradas perigosas pelo regime pois poderiam deturpar sua lei.<sup>134</sup>

Portanto, a partir da Escola da Exegese surgiu uma clara identificação do Direito com a lei escrita, onde se consagrou que ao juiz caberia reproduzir as palavras da lei<sup>135</sup> e aos juristas cabia lidar com o Direito como algo posto. O magistério de Lenio Streck, clarifica o exegetismo ao identificar que para tal doutrina “*a simples*

---

<sup>132</sup> BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1999. p. 64-65.

<sup>133</sup> *Ibid.*, p. 78-79.

<sup>134</sup> *Ibid.*, p. 81-82.

<sup>135</sup> Assim como o juiz deveria se limitar a reproduzir os conceitos na Jurisprudência dos Conceitos alemã e se limitaria a reprodução dos precedentes na Jurisprudência Analítica inglesa, uma vez que cada uma destas teorias clássicas do positivismo jurídico possuía uma concepção diferente de fato social relevante para o Direito. Neste sentido: STRECK, Lenio Luiz. *Dicionário de hermenêutica: quarenta temas fundamentais da teoria do direito à luz da crítica hermenêutica do direito*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017. p. 168-170.

*determinação rigorosa da conexão lógica dos signos que compõem a ‘obra sagrada’ (Código) seria suficiente para resolver o problema da interpretação do direito”.*<sup>136</sup>

Devido a isto, na tradição jurídica desenvolvida pela Escola da Exegese, o Código Civil Francês era visto como um sistema fechado, completo e ausente de lacunas, cabendo ao juiz a aplicação expressa do texto da lei na solução dos conflitos judiciais.

Neste ponto, importante destacar as controvérsias surgidas pela interpretação do artigo 4º da codificação, o qual estabelece que *“o juiz que se recusar a julgar, sob o pretexto do silêncio, da obscuridade ou da insuficiência da lei, poderá ser processado como culpável de justiça denegada.”*<sup>137</sup>

Tal previsão tinha como intuito evitar uma prática judiciária comum no período anterior a codificação, onde os juízes se abstinham de julgar os casos a ele entregues e encaminhavam os atos para o legislativo deliberar sobre a matéria, quando compreendiam que não haveria nenhuma norma legislativa precisa para sua solução da demanda.<sup>138</sup>

Desta feita é possível destacar uma grande mudança do pensamento jurídico na transição do pensamento jusnatural para o juspositivista, uma vez que os idealizadores do código pensaram em tal disposição legal como uma brecha para que o julgador se valesse da utilização de princípios provenientes da razão, como o da equidade, ou da ideia natural de justiça, para a resolução de conflitos; de outra parte, a Escola da Exegese, fundamentada na completude e devoção ao código, condicionava a solução dos “casos difíceis” à aplicação da analogia, ou ainda, aos princípios gerais de Direito que poderiam ser extraídos da própria legislação.<sup>139</sup>

Daí porque, Norberto Bobbio esclarece um ponto importante ao afirmar que *“se o Código de Napoleão foi considerado o início absoluto de uma nova tradição jurídica, que sepulta completamente a precedente, isto foi devido aos primeiros intérpretes e não aos redatores do próprio Código”.*<sup>140</sup>

---

<sup>136</sup> STRECK, Lenio. *O que é isto: decidido conforme minha consciência?* 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 34.

<sup>137</sup> BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1999. p. 74.

<sup>138</sup> *Ibid.*, p. 77.

<sup>139</sup> Cumpre destacar trecho do discurso de Jean-Étienne-Marie Portalis, um dos integrantes da comissão responsável pela elaboração do Código, afirma categoricamente que “seja lá o que se faça, as leis positivas não poderão nunca substituir inteiramente o uso da razão natural nos negócios da vida”. PORTALIS, Jean-Étienne-Marie *apud* BOBBIO, op. cit., p. 75.

<sup>140</sup> BOBBIO, op. cit., p. 73.

É neste momento que este breve resgate histórico se justifica. Para demonstrar que mesmo sob a alegação de completude da codificação, de que o código abarcaria todas situações, o juspositivismo, mesmo em seus primórdios, abria um espaço para uma espécie relativização do texto legal por parte do julgador.

Ao se evidenciar tal característica, traz-se à luz uma propriedade do juspositivismo que é relegada, ou até mesmo esquecida por parcela da doutrina, e que será de suma importância para que seja possível delimitar o que se compreende por pós-positivismo mais adiante: a discricionariedade.

Neste contexto, importante rememorar o arremate de Lenio Streck, ao referir que “*mesmo que alguns positivistas tentem negar esse aspecto [...], ao fim e ao cabo a decisão fica desprotegida e o juiz acaba por poder lançar de juízos morais (para dizer o mínimo)*”.<sup>141</sup>

De um início tímido na tradição francesa, a discricionariedade passou a ser admitida a partir do momento em que se iniciou a consolidação do caráter descritivo do positivismo jurídico com John Austin<sup>142</sup>, que ao desenvolver a escola da Jurisprudência Analítica, consolidou esta marcante característica da doutrina juspositivista.

John Austin, discípulo de Jeremy Bentham, desenvolveu sua teoria a partir do pensamento de seu mestre, coincidindo com este na defesa de uma codificação do Direito e nas críticas ao jusnaturalismo dominante no *common law* inglês. Todavia, o aprendiz tomou um caminho diverso em dois pontos cruciais da teoria benthamiana: seus posicionamentos sobre a *ensorial jurisprudence*<sup>143</sup> e o *judge-made law*.

A partir desta nova construção teórica a *ensorial jurisprudence*, que se ocupava com o dever ser do Direito com fundamento no princípio da utilidade, nos termos propostos por Bentham, praticamente desaparece, uma vez que para Austin, a vontade de Deus e o princípio da utilidade coincidiriam, razão pela qual considerava

---

<sup>141</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Dicionário de hermenêutica: quarenta temas fundamentais da teoria do direito à luz da crítica hermenêutica do direito*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017. p. 63.

<sup>142</sup> A quem Norberto Bobbio considera “o fundador do positivismo jurídico propriamente dito”. BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1999. p. 47.

<sup>143</sup> Sobre a doutrina de Jeremy Bentham e a divisão de sua teoria em *ensorial jurisprudence* e *expository jurisprudence*, retomar o capítulo 2.3 John Rawls e a formulação da justiça como equidade.

que o papel da Teoria do Direito era estudar o direito positivo estabelecido pela autoridade soberana.<sup>144</sup>

Doravante, a teoria jurídica vinculada ao positivismo se ocuparia com a descrição do Direito como ele é. Enquanto Bentham também se ocupava com uma teoria que examinasse como o Direito deveria ser, sustentando que este consistiria nos comandos do soberano e rejeitando o Direito produzido pelos tribunais, para Austin, os juízes estariam tacitamente autorizados pelo soberano, portanto tudo que os juízes faziam nos tribunais era Direito, cabendo ao teórico simplesmente descrever.<sup>145</sup>

Diante deste panorama, Thomas Bustamante conclui que a partir de John Austin “a teoria do direito se tornava descritiva, analítica, despida de qualquer função normativa. Era apresentada como uma teoria apolítica, tão “pura” quanto a Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen”.<sup>146</sup>

Dessa forma, enquanto na Escola da Exegese o exercício do poder discricionário dos juízes, embora existente, deveria ser “domado” por uma pretensa completude do Código Civil, exigindo que estes se utilizassem de princípios gerais de direito ou da aplicação do texto legal por analogia, a partir da Jurisprudência Analítica a discricionariedade judicial passa a ser aceita e ganha importância, a partir do reconhecimento do *judge-made law* como Direito válido.

O caráter descritivo do juspositivismo desenvolvido por John Austin, redundou como grande influência para Hans Kelsen na elaboração da sua Teoria Pura do Direito e daquilo que passaria a ser conhecido como juspositivismo normativo.

Neste sentido, com o intuito de superar as doutrinas jurídicas de cariz sociológico que surgiram na Alemanha no final do século XIX<sup>147</sup>, das quais era crítico, Kelsen quis transformar a teoria do direito em uma ciência rigorosa, tendo como ponto

---

<sup>144</sup> BUSTAMANTE, Thomas. A breve história do positivismo descritivo. O que resta do positivismo jurídico depois de H. L. A. Hart? *Novos Estudos Jurídicos*, [S.l.], v. 20, n. 1, p. 312-313, 2015.

<sup>145</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Dicionário de hermenêutica: quarenta temas fundamentais da teoria do direito à luz da crítica hermenêutica do direito*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017. p. 169-170.

<sup>146</sup> BUSTAMANTE, op. cit., p. 313.

<sup>147</sup> Não somente na Alemanha, uma vez que as três correntes positivistas consideradas como clássicas foram contrapostas às teorias jurídicas que apostavam em critérios valorativos e/ou sociológicos. De acordo com Lenio Streck: “Cada uma das três modalidades do positivismo novecentista teve a sua antítese: a Livre Investigação Científica na França, a doutrina do segundo Ihering, a Escola do Direito Livre e a Jurisprudência dos Interesses na Alemanha e o Realismo Jurídico na Inglaterra e nos Estados Unidos. Aos poucos, o locus do sentido da lei foi sendo transferido para o subjetivismo do juiz e para a decisão judicial, mantendo-se assim o aspecto empírico. Do positivismo legal ocorria a migração para o positivismo axiologista-valorativo e/ou fático, no caso das posturas realistas/empiristas.”. STRECK, op. cit., p. 172.

de partida o caráter meramente descritivo da doutrina desenvolvida por Austin, mas agora, sob grande influência do neopositivismo lógico desenvolvido pelo Círculo de Viena.<sup>148</sup>

Em sua doutrina, o caráter descritivo do juspositivismo atinge seu ápice, uma vez que a Teoria Pura do Direito, tem como principal objetivo descrever o direito como ele efetivamente é, tendo a pureza como seu princípio metodológico fundamental.<sup>149</sup>

Kelsen tem a pretensão de desenvolver uma teoria que se limitaria a estudar aquilo que consiste o direito, ou seja, o direito posto, daí porque adota um caráter puramente descritivo, onde “*a teoria jurídica se desinteressa por questões práticas como a interpretação do direito e a fundamentação das decisões judiciais*”.<sup>150</sup>

Por tais motivos, na intenção de preservar a pureza de sua teoria, o jurista de Viena propõe uma separação entre o direito e teoria do direito. Neste sentido, pertinente a lição de Streck, ao elucidar que:

Kelsen, consciente da – para ele – impossibilidade de controlar o subjetivismo (moral, ideologia, etc.) na aplicação do Direito a ser feita pelos juízes, rende-se e faz essa distinção entre Ciência do Direito e Direito. A primeira, cindida da moral. O segundo, transformado em política jurídica. O juiz, ao fazer política jurídica, não descreveria, não reproduziria acriticamente as normas, ao revés, criaria Direito, que, somente *a posteriori*, seria sistematizado cientificamente.<sup>151</sup>

Portanto, para Hans Kelsen cabe a ciência do direito fazer uma análise rigorosa e descritiva do seu objeto, o direito. Já na aplicação do objeto não há o mesmo rigor, uma vez que o jurista alemão compreende que esta corresponderia a um ato de vontade influenciado pelas subjetividades do julgador, o que acarretaria diversas possibilidades de interpretação.

Dessa forma é possível concluir que no juspositivismo kelseniano, as teses das fontes sociais e da separação entre direito e moral permanecem intactas, todavia, ao contrário do que ocorre nos positivismos clássicos onde estas teses resultam de um conceito sobre o que consistira o direito; elas “*decorrem da aplicação de uma*

<sup>148</sup> STRECK, Lenio Luiz. Contra o neoconstitucionalismo. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, [S.l.], v. 3, n. 4, p. 21, 15 jun. 2011.

<sup>149</sup> BUSTAMANTE, Thomas. A breve história do positivismo descritivo. O que resta do positivismo jurídico depois de H. L. A. Hart? *Novos Estudos Jurídicos*, [S.l.], v. 20, n. 1, 313, 2015.

<sup>150</sup> *Ibid.*, p. 314.

<sup>151</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Dicionário de hermenêutica: quarenta temas fundamentais da teoria do direito à luz da crítica hermenêutica do direito*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017. p. 177.

*metodologia científica típica das ciências naturais, cujo rigor depende da neutralidade do teórico do direito e do isolamento de seu objeto de estudo”.*<sup>152</sup>

De acordo com Thomas Bustamante

Kelsen rejeita, peremptoriamente, qualquer tentativa de se fundamentar uma ‘racionalidade prática’ voltada para a fundamentação de normas e decisões sobre o que se deve ou não fazer. A razão, para ele, está limitada à nossa capacidade de ‘conhecer’, que se contrapõe claramente à nossa ‘vontade’, que é vista como o único locus onde se pode gerar a ação. Portanto, não faz qualquer sentido se tentar construir uma teoria geral da interpretação que almeje fornecer ‘métodos’ ou ‘cânones’ de interpretação, já que todos esses métodos são arbitrariamente escolhidos pelo intérprete autêntico do direito e levam invariavelmente a soluções contraditórias. A escolha entre as interpretações semanticamente permitidas para um documento normativo é, por conseguinte, um ato exclusivamente político, que se situa fora do objeto da ciência do direito.<sup>153</sup>

Ao isolar o objeto de estudo, Kelsen consolida o caráter descritivo do positivismo jurídico, compreendendo que o ato decisório do julgador, pressupõe que este faça uma escolha entre diversas interpretações possíveis das normas legais de forma subjetiva, razão pela qual considera que o exercício do poder discricionário por parte do juiz seria inevitável.

Dessa forma, em um breve apanhado, foi possível traçar algumas características que podem ser consideradas como comuns entre as doutrinas juspositivistas analisadas até o presente momento.

A primeira destas, e talvez a mais clássica das teses do positivismo jurídico, é a tese das fontes sociais, que como visto no início desta exposição, prescreve que a existência e o conteúdo do direito podem ser identificados por referência à sua fonte social, como por exemplo a lei, a jurisprudência ou os costumes, sendo que inúmeras vezes as correntes doutrinárias não entram em um acordo de quais seriam estas fontes, mas há um reconhecimento destas.

Sendo o direito uma questão relativa à sua fonte social, é possível concluir outra tese, a da separação entre o direito e moral, através da qual a validade do direito depende tão somente de sua fonte e os eventuais méritos ou deméritos relativos a

---

<sup>152</sup> BUSTAMANTE, Thomas. A breve história do positivismo descritivo. O que resta do positivismo jurídico depois de H. L. A. Hart? *Novos Estudos Jurídicos*, [S.l.], v. 20, n. 1, 314, 2015.

<sup>153</sup> *Ibid.*, p. 313-314.

determinados valores morais (como por exemplo a justiça e a equidade) não importam.

De outra parte, foi possível demonstrar que outra característica fundamental do positivismo jurídico é a aposta na discricionariedade do julgador, no momento em que o direito – aqui entendido como igual a sua fonte social, quer seja a lei, a jurisprudência ou os conceitos – não teria as respostas adequadas para o caso concreto.

Esta característica foi reforçada através do caráter descritivo do juspositivismo, que foi inicialmente sustentando por John Austin e foi consolidado por Hans Kelsen, para quem não seria possível produzir uma teoria acerca da aplicação do direito, uma vez que compreendia que esta corresponderia a um ato de vontade do julgador, onde sua escolha seria influenciada por fatores externos ao direito.

Assim, em curta síntese, é possível compreender o positivismo jurídico como uma teoria que se fundamenta basicamente em três teses, sendo que para que seja possível se falar em superação desta doutrina, há de se superar estas três características.

Portanto, ao contrário do que sustenta parcela relevante dos juristas, uma aposta nas posturas voluntaristas do juiz não pode ser considerada como uma solução alternativa ao juspositivismo, uma vez que quando estes procuram decidir conforme sua consciência e afastam injustificadamente a aplicação do texto da lei – muitas vezes sob o argumento de que a exigência de aplicação desta seria uma atitude positivista – não estão superando o juspositivismo, mas sim se ancorando em uma característica fundamental deste, a discricionariedade.

Dessa forma, uma teoria pós-positivistas que tenha como intuito suplantar o juspositivismo, deve ser construída no sentido de superação tanto das teses das fontes e da separabilidade entre o direito e a moral, como das teses que acreditam que à teoria jurídica se limitar a descrever aquilo que considera como direito, reconhecendo e considerando inevitável o poder discricionário que o jurista exerce quando da sua aplicação.

Neste contexto, mais do que posturas passivas ante a determinadas exigências advindas da legislação, dos precedentes ou dos costumes, por exemplo, há de se produzir uma doutrina capaz de avaliar o acerto e o erro na produção e na aplicação das normas jurídicas a fim de ser possível realizar algum juízo de valor acerca do conteúdo da legislação tributária.

### **3.2 A Democracia Constitucional Moderna: entre pós-positivismo(s), princípios, direitos e deveres fundamentais**

Da análise dos positivismos jurídicos (excludentes) que dominaram o pensamento jurídico até meados do Século XX, pode-se finalmente ingressar no estudo do paradigma dominante no Direito contemporâneo.

Tal estudo se mostra necessário no trabalho desenvolvido uma vez que se entende necessária a realização de tais delimitações teóricas a fim de compreender a relação de uma tributação justa no Brasil após a Constituição Federal de 1988, com a teoria da justiça desenvolvida por John Rawls.

Retomando o objetivo deste subcapítulo, se tem a pretensão de estabelecer premissas sólidas para desenvolver o tema proposto dentro de uma concepção jurídica de extrema relevância para o direito contemporâneo: o pós-positivismo, uma vez que se compreende que somente através da superação de uma concepção de direito juspositivista é que se poderia construir um ideal de justiça no âmbito da legislação tributária.

Como reputado anteriormente, o juspositivismo abandonou concepções metafísicas de direitos fundamentais as quais eram consideradas como legítimas para o jusnaturalismo, afirmando que estes não existiriam e que o direito seria uma questão que se sustentaria no fato social relevante.

Por outro lado, no âmbito do pós-positivismo buscou-se construir uma visão do direito, que reconheceria a existência de direitos fundamentais inerentes a condição humana, sendo que a teoria da justiça como equidade desenvolvida por John Rawls pode ser considerada como uma retomada do reconhecimento – e uma proposta de fundamentação – destes direitos na esfera da filosofia política.

Todavia, quando se aborda a temática do pós-positivismo, devido a contemporaneidade deste fenômeno, onde não é mais possível contar com o auxílio do distanciamento histórico como anteriormente, passa a ser inviável que se olhe para um passado relativamente estático com os olhos do presente, corre-se o risco de se abordar temas que ainda estão em movimento, ou seja, a tarefa se torna ainda mais complexa a partir do momento que se procura compreender fenômenos que ainda se encontram em desenvolvimento.

Tais considerações são especialmente relevantes ao abordar o tema acerca daquilo que se pode compreender ao se ler a expressão pós-positivismo. Como se

verá mais adiante, a própria doutrina jurídica possui diversas controvérsias acerca dos temas mencionados, não sendo raras as confusões decorrentes de tal temática.

Em que pesem tais percalços, se compartilha da conclusão apresentada por Lenio Streck, quando conclui que

[...] se não há segurança para apontar as características de uma teoria efetivamente pós-positivista e neoconstitucional, há, entretanto, condições para que se possa dizer ‘o que não é’ e ‘o que não serve’ para a contemporânea teoria do direito.<sup>154</sup>

Daí porque justifica-se o desenvolvimento acerca das características inerentes ao(s) juspositivismo(s) clássico(s) e a proposta kelseniana, como condição de possibilidade para compreender o que não pode ser caracterizado como pós-positivismo, para aí sim cumprir com as exigência do anteriormente mencionado “lugar de fala”, possibilitando o desenvolvimento de uma aplicação da teoria da justiça como equidade em matéria fiscal diante do paradigma instituído pelo advento da Constituição Federal de 1988.

Ainda, importante reiterar que, assim como foi realizado anteriormente, o objetivo da presente exposição não é o de esgotar o tema do pós-positivismo, mas tão somente se pretende estabelecer premissas sólidas o suficiente para que se compreenda os argumentos que serão apresentados na pesquisa aqui desenvolvida.

### 3.2.1 O Novo Constitucionalismo como uma Reação a Tradição Juspositivista

Em virtude das variadas concepções acerca do termo pós-positivismo, não existe um consenso entre os juristas acerca do momento em que efetivamente ocorreu esta virada teórica em busca de uma doutrina jurídica que viesse a superar o juspositivismo.

Alguns doutrinadores consideram que este paradigma teria surgido a partir da publicação da obra *Metódica Jurídica*, onde, em 1971, Friedrich Muller teria usado pela primeira vez a expressão pós-positivismo no âmbito do direito, outros consideram que a busca de uma superação do juspositivismo foi resultado do debate havido entre Herbert Hart e Ronald Dworkin iniciado em meio a década de setenta, ou ainda, há

<sup>154</sup> STRECK, Lenio Luiz. O que é isto: o constitucionalismo contemporâneo. *Revista do CEJUR/TJSC: Prestação Jurisdicional*, [S.l.], v. 1, n. 2, p. 30, 2014.

quem sustente que coincida com o surgimento de teorias neoconstitucionalistas do direito.<sup>155</sup>

Todavia, a fim de compreender o fenômeno que pretendeu suplantar o juspositivismo na teoria do direito, entende-se por necessário compreender o movimento constitucionalista que se iniciou na segunda metade do século XX no continente europeu, e veio a influenciar o constitucionalismo contemporâneo em grande parte das nações adeptas a tradição continental do direito.

Neste sentido, após o fim da Segunda Guerra, houve uma grande reação no campo do direito, especialmente do direito constitucional, com o intuito de contrapor-se a uma concepção legalista do direito que dominava o pensamento jurídico naquela quadra da história, uma vez que os horrores perpetrados pelos regimes totalitários que culminaram neste grande conflito encontravam-se amparados pelo direito construído à época.

Este período foi marcado por uma transição que se iniciou em solo europeu, seguramente o mais afetado pelos combates, onde buscou-se encerrar o contexto político dos quais surgiram os diversos regimes totalitários, que encontravam amparo no Direito construído a época.

Por tais razões, surge um movimento que busca a construção de um novo modelo teórico, não mais amparado no legalismo estrito ou que lide com indiferença ao analisar o conteúdo da lei. Tal mudança acarretou a edição de novos Textos Constitucionais no intuito de reaproximar o Direito com a moral e a política, retomando o reconhecimento de direitos fundamentais pela teoria jurídica.

Desta forma, é possível traçar um paralelo de grande utilidade para esta pesquisa: se na filosofia política foi John Rawls, através da justiça como equidade, quem buscou retomar a relevância dos direitos fundamentais após um longo período de preferência por teorias consequencialistas – como o utilitarismo benthamiano – este novo constitucionalismo faz o mesmo no âmbito da Teoria do Direito.

Neste sentido, estas novas Constituições contaram com a previsão expressa das mais diversas garantias e liberdades que venham a privilegiar o pleno

---

<sup>155</sup> Uma exposição mais aprofundado sobre o surgimento da expressão pós-positivismo na teoria do direito pode ser encontrado em: STRECK, Lenio Luiz. *Dicionário de hermenêutica: quarenta temas fundamentais da teoria do direito à luz da crítica hermenêutica do direito*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017. p. 211-221.

desenvolvimento de uma vida digna aos cidadãos, e ainda, procurou afastar possíveis arbitrariedades e atos lesivos do Estado perante o indivíduo.

Neste sentido é a lição Mateus Bassani de Matos, ao afirmar que estas Cartas Constitucionais

[...] passaram a prever em suas disposições o dever de ação do Estado em direção ao cumprimento de determinados fins e objetivos, além de estabelecer uma diferente relação e entre Estado e cidadãos, e impor ao primeiro garantir e efetivar os direitos fundamentais.<sup>156</sup>

Diante deste contexto histórico, onde se busca a construção de um Direito onde o comportamento de indiferença ao conteúdo das normas, característico do juspositivismo, não mais se justifica é que exsurge aquilo que a teoria jurídica denomina como pós-positivismo.<sup>157</sup>

Como referido anteriormente neste capítulo, a concepção de pós-positivismo jurídico que se pretende alcançar nesta pesquisa, surge em contraposição aquilo que denomina como juspositivismo, razão pela qual foi realizado o resgate acerca das características próprias das teorias vinculadas ao positivismo jurídico, anteriormente realizado.

Diante de tal consideração, julga-se importante arguir que não se desconhece a parcela relevante da doutrina que compreende que o pós-positivismo não romperia necessariamente com a tradição anterior, ou ainda, que representaria sua continuidade.<sup>158</sup>

Todavia, se compreende que tal argumento não se sustenta, uma vez que alguns predicados característicos deste novo paradigma, desde o seu início, possuem um caráter de rompimento com o positivismo jurídico, e ainda, a doutrina juspositivista encontrou seus próprios rumos na busca de superação das críticas que tem sido a ela endereçadas no período pós-kelseniano.<sup>159</sup>

<sup>156</sup> MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica*. [S.l.], 2014. p. 62-63. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=ir01550a&AN=rdbu.UNISINOS.3735&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 14 jul. 2019.

<sup>157</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Dicionário de hermenêutica: quarenta temas fundamentais da teoria do direito à luz da crítica hermenêutica do direito*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017. p. 211-212

<sup>158</sup> Entre os possíveis defensores de tal ideia, é possível destacar Albert Calsamiglia. Neste sentido: STRECK, op. cit., p. 212

<sup>159</sup> Neste sentido é possível destacar o positivismo inclusivo de Herbert Hart e as atualizações promovidas por Joseph Raz no âmbito do positivismo exclusivo.

Portanto, partindo de tais considerações, no estudo proposto ao se fazer menção a expressão pós-positivismo jurídico, deve se compreender que se está necessariamente falando de uma doutrina jurídica que objetiva o rompimento ou a superação da tradição juspositivista.

Em sentido similar é o juízo de Lenio Streck, ao afirmar que o

[...] pós-positivismo pode ser compreendido com um amplo movimento de (tentativa de) ruptura/superação do Positivismo Jurídico, neste paradigma o Direito antes elevado a sua autônoma objetividade, seria compreendido em sua práxis, num movimento de reaproximação com a moral.<sup>160</sup>

Portanto, em linhas gerais e em consonância com aquilo que foi até o momento desenvolvido, para que se possibilite a construção de uma teoria pós-positivista se faz necessário contrapor dois pontos cruciais: o primeiro diz respeito ao fato do juspositivismo considerar que o critério de validade de uma norma é dependente de suas fontes sociais, sendo irrelevante a sua satisfação ou não de determinados valores morais; o segundo, reside no fato do juspositivismo, em determinados casos, recorrer a discricionariedade do julgador na aplicação do direito, característica que seria reforçada pelo caráter meramente descritivo da teoria do direito.

No tocante ao primeiro ponto, é possível observar que a constitucionalização de direitos fundamentais e de princípios que busquem satisfazer a concretização destes direitos procurou endereçar as críticas relativas à tese das fontes e da separabilidade entre o direito e a moral.

Daí porque a doutrina jurídica deve estar adequada ao movimento de reaproximação entre o direito e moral, promovido pelos novos textos constitucionais que surgiram da metade do século XX em diante, dando especial atenção a figura dos princípios.

Todavia, diante de tais considerações podem surgir questões relativas à como se operaria esta conexão entre o direito e a moral, sobre a aplicação dos princípios e como se daria a concretização de tais direitos fundamentais, ou ainda, sobre qual a função dos princípios constitucionais dentro de uma teoria pós-positivista.

De outra parte, questões relativas à superação da discricionariedade judicial permanecem um tanto relevantes, uma vez que o simples afastamento do caráter

---

<sup>160</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Dicionário de hermenêutica: quarenta temas fundamentais da teoria do direito à luz da crítica hermenêutica do direito*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017. p. 211.

descritivo do direito pode até ser um caminho para solucionar a questão, todavia não pode ser considerado como o fim em si mesmo.

Ciente das dificuldades e polêmicas que exsurtem de tais questões, pretende-se adotar alguns conceitos e formulações teóricas da doutrina de Ronald Dworkin, como ponto de partida para entender a figura dos princípios jurídicos, sua relação com a reaproximação entre as questões morais e o direito e, ainda, a construção de possíveis argumentos para superar a discricionariedade em sua aplicação.

Tal escolha se justifica em razão da teoria de John Rawls ter influenciado o trabalho de Dworkin no âmbito do direito, bem como o fato de diversos autores que pretendem se vincular a uma tradição pós-positivistas reconhecem a influência do jusfilósofo norte-americano na teoria do direito contemporâneo, e ainda, argumenta em favor desta opção, Ronald Dworkin ter construído sua teoria em contraponto ao juspositivismo, ao elaborar críticas as teses fundamentais que sustentavam esta doutrina jurídica.

### 3.2.2 A Contribuição de Ronald Dworkin na Construção de uma Doutrina Inserida num Paradigma Pós-positivista: uma questão de princípios e integridade

Como visto, parte relevante da doutrina jurídica considera que a construção de uma nova tradição com vistas a mudar o pensamento jurídico, antes dominado pelo juspositivismo, se deu no contexto histórico em que ocorreu o surgimento de novos Textos Constitucionais, que não mais serviam apenas para organizar o poder estatal, mas também buscaram reintroduzir a conexão entre a moral e o direito através da consagração de comandos axiológicos a serem promovidos pela coletividade por meio de princípios.

É neste contexto que a doutrina de Ronald Dworkin possui relevante importância ao dar uma nova interpretação sobre a categoria normativa dos princípios. Esta significativa contribuição é reconhecida por Paulo Bonavides<sup>161</sup>, ao sustentar que o

[...] pós-positivismo, que corresponde aos grandes momentos constituintes das últimas décadas do século XX. As novas Constituições promulgadas acentuam a hegemonia axiológica dos princípios, convertidos em pedestal normativo sobre o qual assenta todo o edifício jurídico dos novos sistemas constitucionais. [...] É na idade do pós-positivismo que tanto a doutrina do Direito Natural como

---

<sup>161</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 269-270.

a do velho positivismo ortodoxo vêm abaixo, sofrendo golpes profundos e crítica lacerante, provenientes de uma reação intelectual capitaneada sobretudo por Dworkin, jurista de Harvard.

Portanto, é de suma importância o papel de Ronald Dworkin na consolidação de uma nova tradição no âmbito da teoria do direito. A partir das suas críticas endereçadas ao positivismo jurídico, que geraram um fértil debate com o juspositivista Herbert Hart, o jusfilósofo norte-americano buscou construir uma teoria jurídica que se reaproximasse a questão moral e superasse o paradigma então dominante.

Conforme o próprio autor menciona em sua obra *Levando os direitos a sério*, no desenvolvimento de sua teoria jurídica pretende “lançar um ataque geral contra o positivismo” e que usará “a versão de H. L. A. Hart como alvo, quando for necessário”.<sup>162</sup>

No intuito de organizar o ataque geral contra o positivismo jurídico, o jurista norte-americano apresenta um esqueleto desta doutrina, que consistiria em três teses fundamentais<sup>163</sup>

(a) O direito de uma comunidade é um conjunto de regras especiais utilizado direta ou indiretamente pela comunidade com o propósito de determinar qual comportamento será punido ou coagido pelo poder público. Essas regras especiais podem ser identificadas e distinguidas com auxílio de critérios específicos, de testes que não têm a ver com o seu conteúdo, mas com seu pedigree ou maneira pela qual foram adotadas ou formuladas. [...]

(b) O conjunto dessas regras jurídicas é coextensivo com ‘o direito’, de modo que se o caso de alguma pessoa não estiver coberto por uma regra dessas (porque não existe nenhuma que pareça apropriada ou porque as que parecem apropriadas são vagas ou por alguma outra razão), então esse caso não pode ser decidido mediante a ‘aplicação do direito’. Ele deve ser decidido por alguma autoridade pública, como um juiz, ‘exercendo seu discernimento pessoal’, o que significa ir além do direito na busca por algum outro tipo de padrão [...]

(c) Dizer que alguém tem uma ‘obrigação jurídica’ é dizer que seu caso se enquadra em alguma regra jurídica válida que exige que ele faça ou se abstenha de fazer alguma coisa.

A partir de tal formulação apresentada por Dworkin, é possível observar que as bases do juspositivismo apresentadas, são similares as conclusões desenvolvidas no presente trabalho quando da análise de tais doutrinas, onde o direito se fundamentaria basicamente por referência as suas fontes sociais, em separado da moral e ainda,

<sup>162</sup> DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 35.

<sup>163</sup> *Ibid.*, p. 27-28.

seria reconhecido o poder discricionário do julgador na sua aplicação em determinados casos.

Assim, de acordo com a primeira tese dworkiniana, a tese do pedigree “é necessário que toda regra juridicamente válida satisfaça dois critérios: (a) que ela passe num teste de validade; (b) que esse teste de validade faça referência somente ao seu pedigree, e não a algum tipo de conteúdo moral”.<sup>164</sup> Em outras palavras, Dworkin sustenta no âmbito da doutrina juspositivista as regras para serem consideradas como válidas, devem passar por um teste que diz respeito a sua origem, sendo irrelevante realizar uma análise acerca de sua adequação a determinados valores morais.

Dessa forma, é possível verificar que a tese do pedigree desenvolvida pelo doutrinador norte-americano abarca as duas principais teses dos juspositivismo anteriormente referidas, quais sejam: a tese das fontes sociais e a tese da separação entre direito e a moral, sendo o direito considerado válido caso tenha sido produzido de acordo com a fonte social adequada – a qual, como visto anteriormente, varia de acordo com as diversas correntes doutrinárias que compõe o positivismo jurídico – independente de satisfazer ou não determinadas exigências da moralidade.

Por outro lado, pela tese da discricionariedade é possível concluir que não havendo regra jurídica aplicável ao caso, cabe aos juízes ir além do direito e decidir o caso através do exercício de seu poder discricionário. De tal tese, decorre a terceira, a da obrigação jurídica, a qual reconhece que as partes somente possuem alguma obrigação jurídica caso haja norma que regulamente a situação fática e, em não havendo, esta obrigação somente surge a partir do momento em que o julgador, no exercício de sua discricionariedade, decida o caso.<sup>165</sup>

Partindo de tais premissas, Dworkin apresentará suas críticas ao positivismo jurídico construindo parte relevante de sua doutrina através de um contraponto a esta teoria jurídica, especialmente nos moldes como foi concebida por Herbert Hart, a fim de criar sua visão sobre aquilo que consistiria o direito.

Segundo Dworkin, o juspositivismo ao reconhecer que o direito se limita a um sistema de regras que dependam unicamente de um teste de pedigree para que sejam consideradas válidas geraria um problema quando estivesse diante de casos

---

<sup>164</sup> NEIVA, Horácio Lopes Mousinho. *Introdução crítica ao positivismo jurídico exclusivo: a teoria do direito de Joseph Raz*. Salvador: JusPODIVM, 2017. p. 39.

<sup>165</sup> *Ibid.*

difíceis<sup>166</sup>, onde a solução passaria por um exercício do poder discricionário do juiz, o qual decidiria por meio de nova legislação.

Quando confrontados com casos considerados problemáticos, o juspositivismo – especialmente nas versões idealizadas por Kelsen e Hart – daria espaço para que o direito democraticamente constituído fosse afastado, apostando na discricionariedade do julgador, que buscaria fundamentar a solução para determinado impasse em razões diversas.

Todavia, o apelo a discricionariedade nos moldes referidos, somente se justifica quando a compreensão do direito limitaria este a um sistema composto unicamente por regras reconhecidas pela tese das fontes sociais.

Para o autor, o direito não pode ser compreendido unicamente como um sistema de regras que seriam consideradas como válidas através da realização de um teste de pedigree e, na hipótese destas não regulamentarem devidamente o caso concreto, caberia ao julgador fazer uso do seu poder discricionário ao decidir.

Neste ponto, Dworkin sustenta que o direito não seria composto somente por regras como quer fazer crer a doutrina juspositivista, mas também compreenderia a existência de outra categoria juridicamente vinculativa a qual também serviria para justificar as decisões tomadas pelos agentes públicos, a qual denomina como princípios.

Ao justificar seu posicionamento, o jusfilósofo norte-americano considera que

[...] quando os juristas raciocinam ou debatem a respeito de direitos e obrigações jurídicos, particularmente naqueles casos difíceis nos quais nossos problemas com esses conceitos parecem mais agudos, eles recorrem a padrões que não funcionam como regras, mas operam diferentemente, como princípios, políticas, e outros tipos de padrões. Argumentarei que o positivismo é um modelo de e para um sistema de regras, e sua noção central de um único teste fundamental para o direito nos força a ignorar os papéis importantes destes padrões que não são regras.<sup>167</sup>

Dessa forma, a primeira crítica que apresenta às concepções juspositivistas reside no fato que estas limitariam o direito a um conjunto de regras, ignorando a juridicidade dos princípios, que teriam especial relevância na construção de um

<sup>166</sup> Dworkin considera como casos difíceis “quando uma ação judicial específica não pode ser submetida a uma regra de direito clara, estabelecida de antemão por alguma instituição” ou ainda, aqueles “em que nenhuma regra estabelecida dita uma decisão em qualquer direção”. DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 127 e 131.

<sup>167</sup> *Ibid.*, p. 35-36.

ordenamento jurídico adequado, bem como nos raciocínios acerca da aplicação da lei.

É a partir de tal premissa que o autor vai sustentar que as proposições do positivismo jurídico deveriam ser abandonadas, especialmente no ponto de que em todo sistema jurídico existe algum teste fundamental para determinar quais padrões contam como direito, uma vez que somente é possível sustentar a existência de algum teste de pedigree para o direito se for considerado que este limita-se apenas a ser aplicado de acordo com as regras jurídicas simples, ignorando a juridicidade dos princípios.<sup>168</sup>

Ao reconhecer a juridicidade dos argumentos de princípio, há de se propor uma nova concepção daquilo que consiste o direito, não mais relacionada a doutrina então predominante, fundamentada nas bases do juspositivismo.

Para que se possa ter uma nova compreensão acerca daquilo que corresponde ao direito, se faz necessário examinar a figura dos princípios jurídicos. Ao defini-los, o autor refere que estes são

[...] um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade.<sup>169</sup>

Dessa forma, a partir de Dworkin, é possível considerar que os princípios correspondem a comandos dotados de juridicidade que consagram valores aptos a conectar a moral de determinada comunidade no âmbito do próprio direito.

Diante do reconhecimento da normatividade dos princípios, os quais tem o condão de vincular a aplicação do direito de acordo com determinados padrões de moralidade, deve ser rechaçada a possibilidade do julgador utilizar de seu poder discricionário naqueles que seriam considerados como casos difíceis.

Na pretensão de delimitar conceitualmente a aplicação dos princípios, Dworkin ensina que estes e as regras possuem um diferencial de natureza lógica, onde ambas categorias normativas *“apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica em circunstâncias específicas, mas distinguem-se quanto à natureza da orientação que oferecem”*.<sup>170</sup>

<sup>168</sup> DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 73.

<sup>169</sup> *Ibid.*, p. 36.

<sup>170</sup> *Ibid.*, p. 39.

Diante da perspectiva apresentada, conclui que a regra é aplicada à maneira do “tudo-ou-nada”, operando no campo da validade. Assim, sendo a regra considerada válida a determinado caso, ela deve ser aplicada, enquanto se o julgador estiver em situação contrária, onde a regra não seria considerada como válida na solução do caso concreto, ela em nada contribuiria na tomada da decisão.<sup>171</sup>

De outra parte, leciona que os princípios sequer estabelecem as condições que tornem a sua aplicação necessária, limitando-se a enunciar uma determinada razão que conduzirá o argumento em determinada direção. Por isso, ao contrário das regras, possuem uma dimensão de peso ou importância, sendo que na resolução de conflitos, se faz necessário que aquele que decide leve em conta o peso de cada princípio aplicado ao caso, para que tome sua decisão.<sup>172</sup>

Tal dimensão de peso se justifica nos momentos em que dois ou mais princípios se inter cruzam e se apresentam como solução de determinada demanda, deve ser levada em conta a força relativa de cada um destes para determinar, de acordo com as circunstâncias do caso concreto, qual destes merece prevalecer sem que isso importe na invalidação dos demais princípios.<sup>173</sup>

Todavia, tal método de resolução não deve se confundir como uma ampliação dos fundamentos válidos para tomada de decisão onde o julgador buscaria uma decisão que entenda por correta, indo além das regras aplicáveis ao caso, para decidir de acordo sua a sua consciência.

Assim, o autor adverte que a decisão não pode se fundamentar nas *“preferências pessoais do juiz, selecionadas em meio a um mar de padrões extrajurídicos respeitáveis, cada um deles podendo ser, em princípio, elegível. Se fosse assim, não poderíamos afirmar a obrigatoriedade de regra alguma”*.<sup>174</sup>

Como já referido, uma interpretação da categoria dos princípios jurídicos que servisse para ampliar o campo da discricionariedade do julgador, e eliminasse a obrigatoriedade da aplicação das regras adequadas ao caso, em nada contribuiria no projeto dworkiniano de superação do juspositivismo, pois estaria reproduzindo a saída encontrada por esta doutrina para a resolução de casos limítrofes.

---

<sup>171</sup> DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

<sup>172</sup> *Ibid.*, p. 41-42.

<sup>173</sup> *Ibid.*, p. 42-43.

<sup>174</sup> *Ibid.*, p. 60.

Importante argumentar que é neste sentido que Herbert Hart rebate os argumentos de Dworkin, acerca da juridicidade dos princípios, esclarecendo que em sua teoria não afastava os princípios do direito, mas sim os incluía dentro daquilo que sempre chamou de regras. O jurista inglês ainda sustentou que para sua teoria, um sistema jurídico composto por regras de tudo-ou-nada e princípios não conclusivos, residiria apenas na distinção de grau destas normas.<sup>175</sup>

Portanto, para Hart percebe-se que a diferença principal entre regras e princípios residiria tão somente no grau de generalidade destes perante aquela, uma vez que assume que ao tratar de regras anteriormente, referia-se tanto às regras quanto aos princípios mencionados por Dworkin.

Neste ponto é possível traçar um caráter fundamental da doutrina dworkiniana em sua pretensão de superação o positivismo jurídico. Enquanto Herbert Hart compreende que os princípios nada mais são que regras que possuem maior abertura semântica, ampliando as incertezas no âmbito da aplicação do direito; Dworkin os considera como obrigatórios, contribuindo com a promoção da segurança jurídica no ato de julgar, de tal modo que os julgadores, ao não aplicá-los quando pertinente, incorreriam em erro.<sup>176</sup>

Dessa forma, é possível concluir que enquanto para o juspositivismo hartiano “*não há direitos institucionais a serem preservados quando as regras são vagas ou indeterminadas*”<sup>177</sup>, no pós-positivismo dworkiniano, mesmo quando os juízes se encontram diante de casos considerados difíceis, possuem o “*dever de articular, com os princípios jurídicos, argumentação que privilegie o direito das partes*”.<sup>178</sup>

A fim de esclarecer a relação entre regras e princípios<sup>179</sup> a partir de Dworkin, cumpre citar a lição apresentada por Lenio Streck e Francisco Motta:

<sup>175</sup> HART, Herbert L. A. *O conceito do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2001. p. 325.

<sup>176</sup> DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 48

<sup>177</sup> STRECK, Lenio Luiz; MOTTA, Francisco José Borges, *Relendo o debate entre Hart e Dworkin: uma crítica aos positivismos interpretativos*. *Revista Brasileira de Direito*, [S.l.], v. 14, n. 1, p. 64, 2018.

<sup>178</sup> *Ibid.*

<sup>179</sup> Ainda, digna de destaque a contribuição de Rafael Tomaz de Oliveira, sobre a relação entre regras e princípios em Dworkin, onde refere que: “Podemos afirmar, portanto, que para Dworkin, não há uma cisão radical entre regras e princípios que estão, de modo permanente, implicados na prática interpretativa que é o direito. Há uma diferença entre regra e princípio porque quando nos ocupamos das controvérsias jurídicas e procuramos argumentar para resolvê-las, somos levados a nos comportar de modo distinto quando argumentamos com regras e quando argumentamos com princípios. Há um elemento transcendente nos princípios, porque quando argumentamos com eles sempre ultrapassamos a pura objetividade em direção a um todo contextual coerentemente (re)construído, que, todavia, sempre se dá como pressuposto em todo processo interpretativo”. OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. *Decisão judicial e o conceito de princípio: a hermenêutica e a (in)determinação do direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 201.

Não é que haja uma oposição entre regras e princípios. Há, com efeito, uma relação de complementaridade. Tanto os princípios como as regras integram o Direito, sendo, ambos, padrões de julgamento vinculantes, a serem interpretados no contexto de um empreendimento que, como um todo, é moralmente coerente. Nesse sentido, os princípios forneceriam a base para o dever judicial: identificar as preocupações e tradições morais da comunidade que efetivamente sustentam as regras. O autor norteamericano sugere, assim, que os princípios ‘subjazem’ às regras positivas do Direito, operando ‘uma ponte entre a justificação política da doutrina segundo a qual os casos semelhantes devem ser decididos da mesma maneira e aqueles casos difíceis nos quais não fica claro o que essa doutrina geral requer’. (grifo do autor).<sup>180</sup>

Portanto a relação entre as regras e princípios vai muito além destas serem apenas regras que com maior abstração, o que em nada contribuiria para o desenvolvimento de uma nova teoria jurídica que tenha como intuito superar o juspositivismo. Neste sentido, a partir de Ronald Dworkin, os princípios jurídicos devem ser considerados uma categoria normativa vinculante, dotada de juridicidade, apta a consagrar exigências morais de determinada comunidade.

Todavia, a fim de que não se incorra em equívocos, há de se questionar como se daria esta aplicação dos princípios jurídicos, ou ainda, como estes atuariam para consagrar as preocupações e tradições daquela comunidade em que estão inseridos? Neste ponto, a fim de compreender a proposta dworkiniana para a construção de uma concepção pós-positivista da teoria jurídica, é necessário expor suas considerações acerca da integridade.

Em seu desenvolvimento teórico, Dworkin afirma que os grandes clássicos da filosofia política, assim como a política comum compartilha alguns ideais políticos, que nas palavras do autor são

[...] os ideais de uma estrutura política imparcial, uma justa distribuição de recursos e oportunidades e um processo equitativo de fazer vigorar as regras e os regulamentos que o estabelecem. Para ser breve vou nomeá-los de virtudes da equidade, justiça e devido processo legal adjetivo.<sup>181</sup>

<sup>180</sup> STRECK, Lenio Luiz; MOTTA, Francisco José Borges, Relendo o debate entre Hart e Dworkin: uma crítica aos positivismos interpretativos, *Revista Brasileira de Direito*, [S.l.], v. 14, n. 1, p. 64-65, 2018.

<sup>181</sup> DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 199.

Todavia, compreende o autor que existe uma virtude política distinta que encontra-se ao lado da justiça e da equidade, a qual Dworkin dá o nome de integridade. Segundo o autor

A integridade da concepção de equidade de uma comunidade exige que os princípios políticos necessários para justificar a suposta autoridade da legislatura sejam plenamente aplicados ao se decidir o que significa uma lei por ela sancionada. A integridade na concepção de justiça de uma comunidade exige que os princípios morais necessários para justificar a substância das decisões de seu legislativo sejam reconhecidos pelo resto do direito.<sup>182</sup>

A partir de tal observação, Dworkin separa a integridade em dois princípios, sendo que o primeiro seria um princípio legislativo, o qual estabelece que os legisladores devem tentar tornar o conjunto de leis moralmente coerente com os princípios jurídicos da comunidade em que estão inseridos e o segundo seria um princípio jurisdicional, o qual demanda que o judiciário decida e mantenha a lei igualmente coerente neste sentido.<sup>183</sup>

Com o intuito de demonstrar as influências da integridade na construção de uma legislação adequada, Dworkin refere que existem situações que dividem a população, sendo que a mesma não consegue entrar em um consenso sobre o que representaria a equidade ou a justiça no caso, utilizando-se como exemplo o caso da legalização do aborto.<sup>184</sup>

O autor afirma que nada impediria que se adotasse um critério salomônico para a resolução destes impasses, tratando as questões como a do aborto, por exemplo, de maneira diferente, com bases arbitrárias a fim de distribuir de maneira equânime o posicionamento da população sobre o assunto, cedendo a ambos os lados<sup>185</sup>. A tais acordos, Dworkin dá o nome de direito “conciliatório”.<sup>186</sup>

Todavia, tais soluções não costumam serem aceitas de bom grado pela população, uma vez que nenhum dos lados estaria satisfeito no caso apresentado

---

<sup>182</sup> DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 203.

<sup>183</sup> *Ibid.*, p. 213.

<sup>184</sup> *Ibid.*, p. 216.

<sup>185</sup> *Ibid.*, p. 216-217.

<sup>186</sup> Em nota de rodapé Dworkin explica que “Conciliatório é um termo às vezes usado para descrever leis que fazem distinções que não são arbitrárias desse modo, mas que reivindicam uma justificativa política mais bem servida pelas discriminações em questão. Ao usar essa palavra, pretendo apenas descrever leis que mostram incoerência de princípio e que podem ser justificadas – se é que podem – somente com base numa distribuição equitativa do poder político entre as diferentes facções morais”. *Ibid.*, p. 217.

como do aborto, se fosse liberado que abortassem apenas as mulheres morenas, ou ainda, aquelas que nasceram em determinados dias, meses ou anos, ou seja, tais soluções conciliatórias não se apresentam verdadeiramente como soluções à população.

Por tais motivos, o jusfilósofo norte-americano argumenta que a integridade é utilizada ao lado da equidade e da justiça, a fim de que se evite a tomada de soluções conciliatórias, ou no caso, a fim de evitar que o legislador promova nova lei contrária aos princípios, uma vez que o parlamentar contrário ao aborto, caso ceda que as apenas as mulheres morenas venham ter o direito de abortar, estará claramente indo contra seus princípios, e da mesma forma incorrerá aquele que for favorável ao aborto e evitará que as demais mulheres tenham este direito.

Tal rechaço as soluções conciliatórias, faz com que Dworkin faça referência que a manifestação da integridade, se daria da mesma forma que a descoberta de Netuno<sup>187</sup>, pois ao se rejeitar o critério salomônico das soluções conciliatórias, haveria outro princípio a ser observado na promoção da justiça e da equidade.

Ou seja, a integridade no âmbito legislativo nada mais é que um ideal político que se manifesta ao lado da justiça e da equidade e que tem como objetivo assegurar a manutenção dos princípios de determinada comunidade, objetivando que as regras produzidas estejam de acordo com os critérios morais que tal povo considera como relevantes.

Já no campo jurisdicional, Dworkin considera que a integridade consistiria em uma *“chave para a melhor interpretação construtiva de nossas práticas jurídicas distintas, e, particularmente, do modo como nossos juízes decidem os casos difíceis nos tribunais”*.<sup>188</sup>

Enquanto os relatos factuais do convencionalismo encontram-se voltados para o passado e os programas instrumentais do pragmatismo jurídico prestigiam o futuro, no direito como integridade, as afirmações jurídicas são consideradas como uma construção interpretativa, motivo pelo qual se voltam para o passado e se projetam

---

<sup>187</sup> Segundo Dworkin, “Os astrônomos postularam a existência de Netuno antes de descobri-lo. Sabiam que só um planeta, cuja órbita se encontrasse além daquelas já conhecidas, poderia explicar o comportamento dos planetas mais próximos. Nossos instintos sobre a conciliação interna sugerem outro ideal político ao lado da justiça e da equidade. A integridade é nosso Netuno”. DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 222.

<sup>188</sup> *Ibid.*, p. 260-261.

para o futuro, interpretando a prática jurídica contemporânea como um contínuo processo em desenvolvimento.<sup>189</sup>

Na teoria dworkiniana, "*as proposições jurídicas são verdadeiras se constam, ou se derivam, dos princípios de justiça, eqüidade e devido processo legal que oferecem a melhor interpretação construtiva da prática jurídica da comunidade*".<sup>190</sup>

Assim, conclui o autor que o direito como integridade

[...] é tanto o produto da interpretação abrangente da prática jurídica quanto sua fonte de inspiração. O programa apresenta aos juízes que decidem casos difíceis é essencialmente, não apenas contingentemente, interpretativo; o direito como integridade pede-lhes que continuem interpretando o mesmo material que ele próprio afirma ter interpretado com sucesso. Oferece-se como continuidade – e como origem – das interpretações mais detalhadas que recomenda.<sup>191</sup>

Ou seja, no direito como integridade, a interpretação é tanto o início como o fim que se busca, uma vez que um julgador ao tomar a decisão em determinado caso, tem como ponto de partida aquilo que fora interpretado sobre o tema até então, sendo que este somente chegará ao fim desejável, a decisão que respeita a integridade, a partir da interpretação que fizer acerca do seu ponto de partida.

Neste ponto, resta claro o rechaço da teoria dworkiniana ao poder discricionário concedido ao julgador na teoria juspositivista, uma vez que ao decidir, este não mais partiria de um grau zero de sentido, uma vez que há uma necessidade de se realizar interpretações sucessivas para que se chegue a decisão de caso a caso, ou como sustenta o próprio autor, o direito pede aos julgadores que continuem interpretando aquilo que já teria sido interpretado anteriormente com sucesso.<sup>192</sup>

Daí porque, Ronald Dworkin afirma que para o direito como integridade, os juízes agem como se fossem, ao mesmo tempo, autores e críticos literários, contudo afirma que os julgadores exercem uma contribuição mais direta no direito, do que no caso exercem os críticos de literatura, uma vez que as críticas daqueles, são inseridas como uma nova decisão, acrescentando novos argumentos aquilo que era anteriormente decidido, razão pela qual o autor afirma que a análise de casos difíceis para o direito como integridade se assemelha a um romance em cadeia.<sup>193</sup>

<sup>189</sup> DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 271.

<sup>190</sup> *Ibid.*, p. 272.

<sup>191</sup> *Ibid.*, p. 273.

<sup>192</sup> *Ibid.*

<sup>193</sup> *Ibid.*, p. 275.

Ao defender seu ponto de vista, sustenta que

Em tal projeto, um grupo de romancistas escreve um romance em série; cada romancista da cadeia interpreta os capítulos que recebeu para escrever um novo capítulo, que é então acrescentado ao que recebe o romancista seguinte, e assim por diante. Cada um deve escrever seu capítulo de modo a criar da melhor maneira possível o romance em elaboração, e a complexidade dessa tarefa reproduz a complexidade de decidir um caso difícil de direito como integridade.<sup>194</sup>

Assim, na analogia apresentada, os juízes devem comportar-se como se escritores de um romance em cadeia fossem, os quais devem “*tentar criar melhor romance possível, como se fosse obra de um único autor*”.<sup>195</sup>

Portanto, o direito como integridade exige que se interprete o direito, como se este fosse único, mesmo que tal atividade seja realizada por inúmeras pessoas, com opiniões e visões de mundo diferentes ou ainda, nas palavras de Streck, é possível concluir que “*a integridade exige que o Poder Público tenha uma só voz*”.<sup>196</sup>

Em razão da dificuldade de aplicar a metáfora do romance em cadeia, em seus exatos termos, uma vez que é possível que os julgadores tenham interpretações diversas sobre um mesmo tema, Dworkin se utiliza de um juiz que teria capacidade e paciência sobre-humanas, e ainda, que compactua com o direito como integridade.<sup>197</sup> O juiz Hércules teria como tarefa avaliar todas as variáveis e possibilidades de decisão para um caso difícil e, com base na integridade, encontrar a resposta correta<sup>198</sup>.

No entanto, o autor reconhece que um juiz verdadeiro somente poderá imitar o Juiz Hércules até certo ponto, sendo que caberia a este, com base na integridade encontrar “*em algum conjunto coerente de princípios sobre os direitos e deveres das pessoas, a melhor interpretação da estrutura política e da doutrina jurídica de sua comunidade*”.<sup>199</sup>

<sup>194</sup> DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 276.

<sup>195</sup> *Ibid.*, p. 276.

<sup>196</sup> STRECK, Lenio Luiz. A crítica hermenêutica do direito e o novo código de processo civil: apontamentos sobre a coerência e a integridade. In: STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo; ENGELMAN, Wilson (Org.). *Constituição, sistemas sociais e hermenêutica: anuário do Programa de Pós-graduação em Direito da UNISINOS*, n. 11. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 166.

<sup>197</sup> DWORKIN, *op. cit.*, p. 287.

<sup>198</sup> Outro ponto a se destacar, enquanto o juspositivismo se fundamentava no poder discricionário do juiz e nas inúmeras possibilidades que um caso pode gerar, Dworkin sustenta a existência de uma resposta correta.

<sup>199</sup> *Ibid.*, p. 305.

A partir de tal metáfora, o autor assume que a tarefa proposta pela integridade é até certo ponto inalcançável pelos juízes comuns, o que não impossibilitaria o seu cumprimento e nem diminuiria sua relevância, uma vez que ao reconhecer as exigências que a integridade faz na aplicação do direito se trilhará um caminho em busca daquela que seria a melhor resposta para a demanda.

Portanto, ao elucidar sobre a atuação dos julgadores, conclui Dworkin que

O direito como integridade pede que os juízes admitam, na medida do possível, que o direito é estruturado por um conjunto coerente de princípios sobre a justiça, a equidade e o devido processo legal adjetivo, e pede-lhes que os apliquem nos novos casos que se lhes apresentem, de tal modo que a situação de cada pessoa seja justa e equitativa segundo as mesmas normas.<sup>200</sup>

Portanto, diante deste breve apanhado sobre as contribuições de Dworkin para a concretização de um paradigma pós-positivista, especialmente no tocante a sua teoria dos princípios e sua concepção do direito como integridade, resta clara sua contribuição para que fossem superadas as principais teses do juspositivismo.

Sua doutrina é de suma importância, no tocante ao reconhecimento da juridicidade dos princípios jurídicos, os quais foram alçados a categoria de princípios constitucionais, a partir do movimento de renovação constitucionalista que se iniciou após o encerramento da Segunda Guerra Mundial, em uma pretensa reação a doutrina juspositivista que até então predominava na ciência jurídica.

Ao destacar a influência do pensamento de Ronald Dworkin para a teoria dos princípios constitucionais, Streck refere que

Para além de uma mudança topográfica, ou do reconhecimento de sua normatividade, os princípios jurídico-constitucionais se caracterizam por instituir o mundo prático no Direito. Essa institucionalização representa um ganho qualitativo, na medida em que, a partir dessa revolução paradigmática, o juiz tem o dever (*have a duty*, como diz Dworkin) de decidir de forma adequada.

Isso é assim porque, em Dworkin, a normatividade assumida pelos princípios possibilita um 'fechamento interpretativo' próprio da blindagem hermenêutica contra discricionarismos judiciais. Essa normatividade [...] retira seu conteúdo normativo de uma convivência intersubjetiva que emana dos vínculos existentes na moralidade política da comunidade.<sup>201</sup>

<sup>200</sup> DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 291.

<sup>201</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Dicionário de hermenêutica: quarenta temas fundamentais da teoria do direito à luz da crítica hermenêutica do direito*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017. p. 242-243.

Assim, a partir de Dworkin o direito não se limita a um conjunto de regras amparadas por uma tese do pedigree, sendo reconhecida a normatividade dos princípios jurídicos (e agora, constitucionais) que tem como objetivo garantir a concretização da moralidade política compartilhada pela comunidade na qual encontram-se inseridos.

De outra parte, nos termos da teoria aqui apresentada, a garantia da concretização dessa moral compartilhada se daria por pela manutenção da integridade no direito, a qual requer que os legisladores construam um conjunto de leis moralmente coerente com os princípios jurídicos da comunidade em que estão inseridos, bem como demanda que os julgadores decidam e mantenham a lei igualmente coerente neste sentido.

### 3.2.3 A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: as responsabilidades, os deveres e os custos dos direitos fundamentais

A partir da doutrina de Ronald Dworkin, é possível compreender adequadamente as exigências de uma teoria do direito verdadeiramente pós-positivista, a qual reconhece a juridicidade dos princípios, agora constitucionalizados, e sua influência na construção de um direito íntegro, bem como se daria a superação do apelo a discricionariedade característico das ideias juspositivistas.

Como já referido, com o advento de um paradigma de superação do positivismo, houve um movimento de constitucionalização de princípios jurídicos, com o intuito de promover a observância de critérios da moralidade de determinada comunidade, bem como promover os direitos fundamentais, agora previstos nos textos constitucionais.

Neste sentido, é possível destacar que as Constituições Europeias do pós-guerra, como a Constituição Italiana de 1947 e a Lei Fundamental da República Federal da Alemanha de 1949, foram produzidas no âmbito deste movimento, tendo dado especial atenção a positivação de princípios, bem como com a garantia de direitos fundamentais e a imposição de limites ao poder estatal<sup>202</sup>.

No Brasil, a experiência deste movimento constitucional contemporâneo sobreveio de forma tardia após o país encontrar-se por décadas imerso em um regime

---

<sup>202</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 17.

ditatorial, o que culminou em 1988 na atual Constituição Federal da República Federativa do Brasil.

No caso brasileiro, assim como no europeu, a Constituição Federal privilegiou o tema das garantias e direitos fundamentais, o que muito se deve ao fato de sua elaboração ter ocorrido em um contexto de reabertura democrática após o país ter se encontrado durante anos imerso em um regime ditatorial.

Neste momento histórico, a doutrina jurídica obrigou-se a se renovar, a fim de romper com o paradigma da doutrina jurídica dominante no período anterior, representado pelo juspositivismo, a fim de compreender os efeitos provenientes da constitucionalização dos direitos fundamentais e princípios jurídicos.

De outra parte, a imposição de limites ao Estado e garantia direitos mínimos se mostrava urgente após um longo período de abusos, não se justificando somente no campo da filosofia do direito, encontrando amparo na própria teoria política, uma vez que se compreendia como *“necessário exorcizar um passado dominado por deveres, ou melhor, por deveres sem direitos”*.<sup>203</sup>

A produção doutrinária acerca da interpretação dos princípios e da concretização das garantias constitucionais tem sido vasta desde então, tendo dominado o estudo da matéria constitucional. Todavia, um campo normalmente tratado com pouca relevância no âmbito das mudanças constitucionais do período pós-positivista foi justamente a questão que envolve os deveres fundamentais.

Tal insignificância no tratamento dos deveres fundamentais não se limitou unicamente à produção doutrinária, se manifestando também nas novas constituições produzidas a partir da segunda metade do século XX. Neste sentido, é possível observar que a Constituição Federal Brasileira, no capítulo em que trata sobre os direitos e deveres individuais e coletivos, elenca uma grande diversidade de direitos enquanto relega um papel secundário a previsão de deveres.

Com amparo em tais razões, o doutrinador português José Casalta Nabais afirma que a questão dos deveres fundamentais é um dos tópicos mais esquecidos pelas Cartas Constitucionais e pela doutrina contemporânea, sendo constantemente relegado frente ao destaque concedido da matéria dos direitos e garantias.<sup>204</sup>

---

<sup>203</sup> NABAIS, José Casalta. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 12.

<sup>204</sup> *Ibid.*, p. 11-12.

Ao discordar do papel subsidiário concedido aos deveres fundamentais, o doutrinador português destaca sua importância ao destacar que estes devem ser considerados como a

[...] face oculta do estatuto constitucional do indivíduo. Face oculta que, como a face oculta da lua, não obstante não se ver, é absolutamente necessária para a compreensão correcta do lugar do indivíduo e, por conseguinte, da pessoa humana e sede dos direitos fundamentais ou dos direitos do homem.<sup>205</sup>

Diante de tal constatação, é possível afirmar que para que se tenha a devida compreensão acerca da matéria das liberdades e dos direitos fundamentais, especialmente para compreender o modo como são garantidos por parte do Estado, é necessário examinar a questão envolvendo a responsabilidade, os deveres e os custos que os materializam.

A relevância concedida ao tema dos deveres fundamentais é tamanha, que o jurista português considera estes como uma verdadeira condição de existência de qualquer Estado Constitucional, pois decorrem do próprio reconhecimento dos poderes públicos em seus textos, o que dispensaria positividade expressa.<sup>206</sup>

Ao conceituá-los o autor, afirma que os deveres fundamentais são “*deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos*”.<sup>207</sup>

No entanto, não são quaisquer deveres e exigências que ingressam nesta categoria, considerando que somente aqueles deveres que possuem um caráter de elevada importância para a existência e funcionamento da comunidade constituída dentro de um Estado Democrático de Direito e que sejam amparados por um Texto Constitucional, possam ser considerados como fundamentais.<sup>208</sup>

Tais deveres se configuram em uma exigência de prestação do cidadão para com o Estado, pois se de um lado cabe ao ente estatal preservar os direitos do

<sup>205</sup> NABAIS, José Casalta. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 10.

<sup>206</sup> *Ibid.*, p. 19.

<sup>207</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 64.

<sup>208</sup> No tocante a previsão constitucional dos deveres fundamentais, cabe destacar que José Casalta Nabais considera que ao contrário dos direitos fundamentais, que o texto constitucional reconhece, os deveres são criados por este, operando conforme estabelecido na lei que os regulam. *Ibid.*, p. 73

indivíduo, a este é imputado o dever de praticar ou se abster de praticar determinados atos no intuito de possibilitar a existência e a manutenção do Estado.

A partir desta constatação, é possível concluir que o Estado Constitucional contemporâneo está necessariamente ancorado em seus deveres fundamentais, devendo estes serem compreendidos como os custos – em sentido amplo – ou ainda, como o suporte de existência e funcionamento de uma determinada comunidade, que por desejar promover uma gama específica de direitos fundamentais, deve ter custos compatíveis com estes.<sup>209</sup>

Ao analisar a figura do Estado Democrático de Direito contemporâneo, Casalta Nabais<sup>210</sup>, refere que este modelo de Estado encontra seu suporte em basicamente por três custos *lato sensu*; custos que se relacionam com a existência e sobrevivência do Estado, materializados no dever de defesa da pátria; os custos ligados ao funcionamento democrático do Estado, representados pelo dever de votar; e, por último, o autor faz menção aos custos em sentido estrito ou custos financeiros públicos concretizados no dever fundamental de pagar tributos.<sup>211</sup>

Destes custos, no âmbito da pesquisa aqui desenvolvida, é possível destacar que o dever fundamental de pagar tributos constitui como requisito essencial para que o Estado possa garantir a promoção da mais ampla gama de direitos por parte de seus cidadãos.

José Casalta Nabais, compartilha desta perspectiva, ao afirmar que

[...] os direitos, todos os direitos<sup>212</sup>, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacidade, implicam a cooperação social e responsabilidade individual. Daí decorre que a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades privadas com custos públicos.<sup>213</sup>

Neste ponto, o estudo da figura dos deveres fundamentais ganha especial relevância para o trabalho aqui desenvolvido. Como visto anteriormente, John Rawls

---

<sup>209</sup> NABAIS, José Casalta. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 20.

<sup>210</sup> *Ibid.*, p. 20-21.

<sup>211</sup> O auto lusitano, vinculado ao ordenamento português, sustenta a existência do dever fundamental de pagar impostos. Todavia, levando em conta as peculiaridades do ordenamento brasileiro, faz mais sentido falar em dever fundamental de pagar tributos.

<sup>212</sup> Neste sentido, José Casalta Nabais salienta que tanto aqueles direitos ditos como liberais, como os direitos sociais tem custos que devem ser considerados.

<sup>213</sup> *Ibid.*, p. 21.

em sua teoria procurou construir um fundamento e critérios para uma distribuição justa para os direitos fundamentais, de outra parte, as novas constituições, surgidas em um paradigma pós-positivista, que se iniciou a partir do segundo pós-guerra passou a reconhecer expressamente a existência destes direitos em seus textos.

Todavia, há de se reconhecer que para que os Estados Constitucionais possam cumprir com a sua obrigação de garantir o exercício de tais direitos pelos seus cidadãos, devem possuir reservas financeiras compatíveis com os custos que tal tarefa demanda.

Ou seja, resta clara aqui a relação entre direitos e deveres fundamentais sustentada pelo doutrinador português, uma vez que a garantia<sup>214</sup> dos direitos individuais somente é possível caso o Estado seja devidamente financiado pelos cidadãos que o integram, mediante o cumprimento das exigências do dever fundamental de pagar tributos.

Tendo o Estado contemporâneo eleito a tributação como seu principal suporte financeiro, é possível afirmar que todos direitos fundamentais têm como suporte a figura dos tributos. É possível extrair conclusão semelhante, da famosa frase atribuída ao *Chief of Justice* Oliver Wendell Holmes Jr., que integrou a Suprema Corte Norte Americana no período de 1902 a 1932, para quem “*os impostos são o preço que nós pagamos por uma sociedade civilizada*”.<sup>215</sup>

Portanto, no modelo de Estado adotado na contemporaneidade somente é possível garantir a efetividade de quaisquer direitos e garantias individuais, o funcionamento das instituições e o respeito a lei, se cumprida a obrigação que decorre do dever fundamental de pagar tributos.

Ao reconhecer a relevância de tal obrigação, o doutrinador português refere que este possui estrita ligação com o direito a igual repartição dos encargos no custeio do Estado, afirmando que o dever fundamental de pagar tributos consiste no

[...] dever de todos contribuírem, na medida da sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado. Como membros da comunidade, que constitui o estado, ainda que apenas em termos económicos (e não políticos), incumbe-lhes, pois, o dever fundamental de suportar os custos financeiros da mesma, o que pressupõe a opção por um estado fiscal, que assim serve de

<sup>214</sup> Importante salientar que a exposição acima apresentada reflete sobre a necessidade da existência de recursos financeiros para a garantia dos direitos e não para a existência dos mesmos.

<sup>215</sup> HOLMES JR., Olivier Wendell *apud* NABAIS, José Casalta. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 25.

justificação ao conjunto de impostos, constituindo estes o preço (e, seguramente, um dos preços mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada.<sup>216</sup>

Tendo o Estado contemporâneo se configurado de modo a não ser o detentor de toda propriedade, como quiseram fazer algumas doutrinas que buscaram minar a figura da propriedade privada no século passado, bem como tem atuado cada vez menos como um agente econômico – o que possibilitaria sua monetização (se não total, ao menos parcial) através da atividade mercantil – o dever fundamental de pagar tributos assume especial relevância, por garantir o financiamento estatal através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do tributo.<sup>217</sup>

Financiamento este, que além de ser necessário para a manutenção das mais variadas instituições estatais, é condição essencial na concretização de quaisquer direitos fundamentais, razão pela qual discutir tributação também é discutir a concretização de direitos fundamentais.

Portanto, para que se promova uma adequada distribuição dos direitos fundamentais num Estado Democrático de Direito, devido a relação entre direitos e deveres acima apresentada, se faz forçoso debater sobre as condições necessárias para a implantação de um sistema tributário justo.

### **3.3 O Princípio da Capacidade Contributiva como Critério Definidor da Justiça Distributiva em um Estado Constitucional Moderno**

Como visto, diante do fenômeno do constitucionalismo contemporâneo, se promoveu a renovação de diversas Cartas Constitucionais ao redor do globo, sendo que tal movimento se sustentou em uma pretensa superação do juspositivismo, doutrina do direito dominante no período anterior a Segunda Grande Guerra.

Estas novas Constituições, se caracterizam por promoverem uma reaproximação entre o direito e a moral, ideias que haviam sido completamente separadas pelo positivismo jurídico, por intermédio do reconhecimento expresso de direitos fundamentais inerentes ao ser humano e princípios constitucionais, os quais inserem exigências da moralidade compartilhada pela comunidade no ordenamento jurídico, direcionando a teoria jurídica para um novo paradigma.

---

<sup>216</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 186.

<sup>217</sup> NABAIS, José Casalta. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 29.

Esta alteração na forma de compreender o direito foi aqui nomeada como teoria pós-positivista, a partir da qual se caminhou em direção a uma superação do positivismo jurídico, em especial trazendo novas soluções para suplantar as suas principais teses.

Ao abordar a teoria jurídica de Ronald Dworkin, foi possível observar que as alterações promovidas pela superação das teses das fontes sociais, da separabilidade entre o direito e a moral, e da discricionariedade, através da sua compreensão do direito como um conceito interpretativo.

Neste ponto, cumpre destacar a nova interpretação concedida aos princípios constitucionais, que agora possuem a tarefa de instituir o mundo prático no direito.

Segundo Dworkin, a garantia da concretização dessa moral compartilhada inserida pelos princípios constitucionais se daria pela manutenção da integridade no direito, a qual requer aos legisladores que construam um conjunto de leis moralmente coerente com aos princípios da comunidade em que estão inseridos, bem como demanda que os julgadores decidam e mantenham a lei igualmente coerente neste sentido.

Ainda, mesmo que o tema dos deveres fundamentais tenha sido relegado a um segundo plano na teoria contemporânea, esta nova forma de compreender o direito, iniciada na segunda metade do século XX, se fundamenta em uma clara relação entre os direitos e deveres, sendo necessário abordar esta temática para que se faça uma teoria adequada da distribuição de bens essenciais.

Após a realização deste breve apanhado, entende-se finalmente ser possível empenhar-se na busca de um critério mínimo a ser observado na construção de um direito tributário justo.

Neste sentido, oportuno destacar a lição de Ronald Dworkin, onde com clara influência do pensamento de John Rawls, expõe que:

Não se podem determinar as exigências da liberdade sem também decidir qual é a distribuição dos bens e das oportunidades que demonstra igual consideração por todos. A ideia comum de que a tributação invade a liberdade é falsa por esse motivo, desde que os bens que o Estado toma do cidadão possam ser justificados por razões morais, de tal modo que ele não tome nada que o cidadão tenha direito a reter. A teoria da liberdade, portanto, está embutida numa moral

política muito mais geral e é subsidiada por outras partes dessa teoria.<sup>218</sup>

Portanto, de acordo com a exposição do jusfilósofo norte-americano, é possível concluir que a tributação se justifica diante do preenchimento de determinados requisitos da moralidade, não sendo possível fundamentá-la em critérios meramente legais.<sup>219</sup>

Caracterizando-se o Estado Constitucional contemporâneo pelo reconhecimento das liberdades e garantias constitucionais, é possível concluir que o principal requisito que justifica a tributação em um Estado Constitucional contemporâneo corresponde à garantia dos direitos fundamentais aos homens e mulheres que o integram.

De outra parte, diante da perspectiva apresentada, onde o Estado afirma o compromisso de garantia de direitos e liberdades do cidadão, a tributação não pode tomar do contribuinte valores muito expressivos sob pena de limitar o seu acesso as mesmas liberdades e garantias que diz proteger.

Dito isto, retoma-se a proposta rawlsiana, a saber, a instituição de uma tributação progressiva como instrumento necessário para a promoção da justiça distributiva.

Como visto, a partir da teoria da justiça desenvolvida por John Rawls a justiça distributiva passa a enfatizar o critério da necessidade na distribuição de renda e de bens essenciais, uma vez que o princípio da diferença sustenta que as diferenças de uma sociedade se justificam desde que resultem no maior benefício possível aos membros menos favorecidos desta.

Todavia, quando da análise desta proposta foi referido que o próprio filósofo apresenta algumas ressalvas acerca da sua proposta, a qual depende de diversas contingências que escapariam da sua análise quando da promoção da justiça distributiva em uma sociedade real.

Retoma-se aqui a consagrada questão inerente a justiça distributiva, aquela que procura definir o critério a ser adotado na distribuição de bens partilháveis dentro de uma determinada comunidade e é representada na expressão: “o que, a quem e segundo qual critério?”.

---

<sup>218</sup> DWORKIN, Ronald. *A raposa e o porco-espinho: justiça e valor*. São Paulo: Martins Fontes, 2014. p. 8.

<sup>219</sup> O tributo pode até existir, por respeitar o princípio da legalidade mas não se justifica moralmente perante os valores juridicamente relevantes da sociedade e não pode ser considerado como justo.

Já está bem definido o que se está partilhando – a tributação; e entre quem – os integrantes de determinada comunidade; faltando definir o critério de proporcionalidade na divisão do dever fundamental de custear a atividade estatal.

Quanto ao critério, uma justiça distributiva que busca beneficiar os setores mais necessitados de uma sociedade somente pode ser fundamentada ante a observância do princípio da capacidade contributiva.

Neste sentido, importante repisar que no paradigma pós-positivista, é função dos princípios constitucionais a introdução de critérios compartilhados da justiça ou de alguma outra dimensão da moralidade, razão pela qual justifica-se a ideia de que a justiça distributiva se fundamentaria pela adequação da tributação ao princípio da capacidade contributiva.

Através de tal princípio, o Estado busca equalizar proporcionalmente os contribuintes na tarefa de custear a atividade estatal, respeitando o critério da capacidade contributiva de cada um.

Ainda, é possível destacar que o respeito a capacidade contributiva tem especial relevância na consagração do princípio da diferença, através do qual a distribuição de uma carga proporcional de tributação em relação a renda do contribuinte, implique em um benefício ao conjunto de contribuintes e uma consequente melhoria da situação econômica dos menos favorecidos.

Todavia, indo além da sugestão apresentada por Rawls, compreende-se que somente a instituição progressiva de impostos não seria capaz de gerar o efeito necessário na promoção de uma justiça distributiva – inclusive, pretende-se demonstrar empiricamente possíveis insuficiências da progressividade tributária na concretização de um sistema fiscal justo.

Portanto, a justiça distributiva requer um sistema tributário que respeite efetivamente a capacidade do pagador de impostos de contribuir com o custeio da atividade estatal. De acordo com tal premissa, a justiça fiscal distributiva estaria necessariamente vinculada a observância do princípio da capacidade contributiva.

No mesmo sentido, é a conclusão de Klaus Tipke;

Não existe um critério de justiça uniforme para todo o Direito. Muito mais correto é que cada ramo do Direito tenha seu próprio critério. Em outras palavras deve ser decidido qual princípio ou qual critério é adequado para o particular ramo do Direito, tal como o Direito Tributário. Na Alemanha fala-se, portanto, em justiça adequada à matéria.

O que é adequado à matéria depende da finalidade da regulamentação do particular ramo do Direito. O Direito Penal orientado pela culpabilidade mede a pena justa segundo o grau de culpa. Subvenções são medidas segundo a necessidade ou segundo um mérito especial. Por isso se fala em princípio da necessidade e princípio do mérito. Para o Direito Tributário é amplamente reconhecido que este deve ser orientado pelo princípio da capacidade contributiva.<sup>220</sup>

Dessa forma, a construção de um sistema tributário justo passa pela construção de um sistema que não se limite tão somente com a regulamentação acerca de como os cofres públicos arrecadam dinheiro através dos tributos, mas sim que busque instituir um regramento tributário que tenha como consequência que ao final de cada ano/exercício, cada contribuinte tenha contribuído com o custeio da atividade estatal de acordo com a sua capacidade para tanto.

Por tais razões, a pesquisa desenvolvida no presente trabalho busca a analisar as exigências de um sistema tributário que esteja de acordo com o princípio da capacidade contributiva, como forma de promover a justiça distributiva no ordenamento jurídico brasileiro.

Para tanto, se faz necessário considerar qual seria o conceito do princípio da capacidade contributiva no Ordenamento Jurídico Brasileiro, a fim de construir uma interpretação adequada do seu conteúdo, para então, verificar se o sistema tributário brasileiro seria adequado ao ideal de justiça distributiva.

---

<sup>220</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 21.

#### 4 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO NORMA CONCRETIZADORA DA JUSTIÇA DISTRIBUTIVA NO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO

Diante da hipótese de que o princípio da capacidade contributiva teria a capacidade de consagrar o ideal de justiça distributiva no âmbito do direito tributário, cumpre analisar qual seria o conteúdo que se pode extrair da promoção do respeito à capacidade do contribuinte no âmbito da tributação, ou seja, a fim de se fundamentar uma justiça tributária é imperioso compreender quais seriam os parâmetros impostos ao ente estatal, no exercício do seu poder constitucional de tributar, para, com isso, poder analisar o atual contexto da brasileiro, no sentido para apontar eventuais distorções e equívocos do modo de tributar ora vigente.

A ideia de que a tributação deveria observar a capacidade do pagador de impostos na hora de definir o montante a ser tributado tem origem no Século XVIII. Parcela relevante da doutrina jurídica compreende que coube a Adam Smith, com sua primeira máxima da tributação, inaugurar a ideia de que os súditos deveriam contribuir para a existência do governo na proporção da renda auferida por estes sob a proteção do Estado.<sup>221</sup>

O “pai da economia moderna”, já sustentava que o modo adequado de se tributar devia observar necessariamente uma ideia de equidade, a qual era atingida a medida que fosse observada a capacidade contributiva dos pagadores de impostos na hora de mensurar o seu valor.

Todavia, como bem salienta Marciano Seabra de Godói<sup>222</sup>, o economista e filósofo britânico não fez tal proposição com o intuito de privilegiar alguma espécie de exigência da moralidade ou da justiça social, referindo que “*Smith fundamenta o critério da capacidade contributiva de forma totalmente econômico-materialista*”.<sup>223</sup>

---

<sup>221</sup> BUFFON, Marciano. *O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1998*. São Paulo: Memória Jurídica, 2003. p. 71-72.

<sup>222</sup> GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 188.

<sup>223</sup> Tal característica resta evidenciada na passagem em que Adam Smith sustenta que: “As despesas de governo, em relação aos indivíduos de uma grande nação, são como as despesas de administração em relação aos reideiros associados de uma grande propriedade, os quais são obrigados a contribuir em proporção aos respectivos interesses que têm na propriedade”. SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Nova Cultural, 1998. p. 100.

Outro teórico que contribuiu com a ideia de que os tributos devem ser adequados a capacidade contributiva foi John Stuart Mill, com sua teoria do sacrifício igual.

De acordo com Mill, tributar de acordo com a capacidade contributiva seria adequado para a promoção da justiça, contrariando as ideias que sustentavam que o montante do tributo deveria corresponder ao benefício obtido pelo contribuinte, sendo atingida a justiça fiscal quando a tributação exigisse um igual sacrifício dos contribuintes no custeio da atividade estatal.<sup>224</sup>

No campo do direito, a questão referente ao princípio do respeito a capacidade contributiva foi reconhecida na Declaração dos Direitos do Homem e Cidadão de 1789, estabelecido em seu artigo 13, o qual afirmava que o custeio da atividade estatal deveria se dar mediante a cobrança de contribuição a ser exigida de todos os cidadãos, a qual deveria ser dividida entre estes de acordo com as suas possibilidades.<sup>225</sup>

Logo, a ideia de que existe um dever a ser observado pelo ente estatal na hora de instituir e cobrar tributos, respeitando a capacidade econômica do contribuinte é antiga, tanto no âmbito da teoria do direito, quanto na teoria econômica, todavia a adequação da tributação a tal exigência tem sido objeto de diversos desacordos teóricos, os quais divergem significativamente sobre qual seria o real conteúdo que se extrai de tal princípio.

Por tal razão, o princípio da capacidade contributiva, por vezes, é alvo de críticas por ser considerado que sua substância seria excessivamente vaga, ou ainda, que por ser tão indeterminado, não há como se extrair conteúdo algum de tal princípio. Todavia, com Klaus Tipke, é possível afirmar que tais julgamentos não se sustentam, uma vez que é da própria natureza dos princípios a existência de algum grau de indeterminação.<sup>226</sup>

Já foi analisado nos capítulos anteriores desta pesquisa que a questão envolvendo a temática da justiça também já foi alvo de críticas similares, que apontavam para uma vagueza excessiva deste conceito, o que levou a tentativas de racionalizá-la mediante a formulação do princípio da utilidade, ou ainda, no campo do

---

<sup>224</sup> BUFFON, Marciano. *O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1998*. São Paulo: Memória Jurídica, 2003. p. 72.

<sup>225</sup> Ibid.

<sup>226</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 31.

direito, fez surgir uma ampla gama de doutrinas vinculadas ao juspositivismo, as quais defendiam uma completa separação entre a teoria jurídica e a moralidade.

A questão de dar a cada um o que lhe é de direito, bem como a de cobrar de cada um aquilo que permite a sua capacidade, pode gerar uma infinidade de concepções divergentes acerca de como tais exigências provenientes da justiça e do respeito a capacidade contributiva respectivamente seriam aplicadas nas situações fáticas em que venham a ser exigidas.

Contudo, em que pese as críticas provenientes da indeterminabilidade inerente ao conteúdo do princípio estudado, compreende-se que assim como no caso da justiça, é possível determinar premissas básicas acerca do conceito e das exigências provenientes de um sistema fiscal que seja adequado ao respeito da capacidade contributiva dos contribuintes.

Portanto, neste capítulo derradeiro, pretende-se, num primeiro momento, trazer delimitações a ideia consideravelmente vaga sobre o que seria uma tributação de acordo com o princípio da capacidade contributiva e correlacionar com a questão da justiça estudada anteriormente, e por fim, analisar algumas questões do sistema tributário que são consideradas como empecilhos para a concretização de um ordenamento fiscal verdadeiramente justo.

#### **4.1 O Problema da Vinculação do Conteúdo do Princípio da Capacidade Contributiva à Literalidade do Artigo 145, § 1º da Constituição Federal**

Diante dos problemas vinculados à crítica sobre a indeterminabilidade do conteúdo da capacidade contributiva, se faz necessário enfrentar a questão sobre aquilo que pode se considerar com uma interpretação adequada do conteúdo deste princípio.

Para muitos juristas, no ordenamento jurídico brasileiro, tal conceito encontra amparo na literalidade do texto do 145, § 1º da Constituição Federal, o qual estabelece que

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

No entanto, com a devida vênia ao entendimento de parcela relevante da doutrina jurídica que se posicionam neste sentido, não há como compreender que o princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro se resume a previsão constitucional acima em seus exatos termos.

Primeiramente, ao condicionar a aplicação do princípio da capacidade contributiva a expressão “sempre que possível”, se estaria mediante uma clara limitação de um princípio por meio de uma regra, o que como se viu, é incompatível com um direito inserto no paradigma pós-positivista.

Ao analisar a doutrina de Ronald Dworkin, foi possível compreender que cabe aos princípios a tarefa de fundamentar as regras de direito e a manutenção da integridade do direito pressupõe a exigência de que os legisladores construam um ordenamento jurídico moralmente coerente com estes princípios e ainda requer que os juízes, ao decidirem as situações que lhe são levadas a julgamento, mantenham a lei igualmente coerente neste sentido.

Ao se sustentar que o princípio da capacidade contributiva deveria ser observado “sempre que possível”, seria concedido ao legislador um excessivo poder discricionário na hora de editar normas tributárias através do qual se possibilita o descumprimento do dever de integridade e coerência a este princípio na hora de legislar sobre a matéria tributária.

Ainda, incluir uma condicionante de possibilidade para a aplicação de um princípio possui raízes em uma concepção de direito que teria sido suplantada na contemporaneidade, uma vez que somente é possível diante de uma teoria que separa fato e direito, teoria e prática, e que entende como possível a existência de um direito desvinculado da realidade em que ele é construído.

Como anteriormente abordado, esta pretensa separação entre teoria e prática não é compatível com um paradigma pós-positivista, uma vez que a lei não se dissocia da comunidade em que se encontra inserida.

Em sua crítica, Marciano Buffon salienta que:

[...] quando a discussão se restringe a examinar o significado do enunciado ‘sempre que possível’, tal inautenticidade fica claramente exposta, mesmo porque essa discussão sequer poderia existir, pois

seria absurdo imaginar que a Constituição contivesse um dispositivo determinando o absolutamente impossível.<sup>227</sup>

Portanto, limitar o sentido do princípio da capacidade contributiva à literalidade do texto do artigo 145, § 1º da Constituição Federal, somente contribuiria para uma possível relativização do seu conteúdo, permitindo a concretização de abusos decorrentes da sanha arrecadatória do Estado, em claro prejuízo ao cidadão.

Ainda, os problemas decorrentes da interpretação do princípio da capacidade contributiva de acordo com a literalidade do texto constitucional expresso não fica limitado a condicionante de possibilidade para sua concretização, mas encontra entraves decorrentes da utilização das expressões “impostos” e “caráter pessoal”.

Diante desta interpretação, a aplicação do princípio da capacidade contributiva ficaria limitada aos tributos compreendidos na categoria imposto, não sendo extensível as demais modalidades.

Sendo tal princípio compreendido como condicionante necessária para que se concretize a ideia de justiça distributiva no âmbito do direito tributário, limitá-lo a figura dos impostos por certo viria a impossibilitar a concretização de um sistema tributário justo, uma vez que tal sistema é composto por outras espécies que oneram e muito o bolso do contribuinte, devendo todo ordenamento fiscal ser inserido em um contexto que respeita a capacidade que o cidadão tem de contribuir com o custeio da atividade estatal.

Nesse sentido é o posicionamento de Hugo de Brito Machado<sup>228</sup>, ao compreender que o princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies de tributos, não se limitando apenas aos impostos, bem como o de José Marcos Domingues de Oliveira, para quem, tal limitação acarretaria em “*um sistema tributário apenas ‘parcialmente’ adequado à capacidade contributiva*”.<sup>229</sup>

Todavia, em que pese tais considerações, há um consenso na doutrina jurídica de que a tributação sobre a renda seria a melhor espécie tributária para a aferição da capacidade contributiva, o que não pode ser utilizado como justificativa para que

---

<sup>227</sup> BUFFON, Marciano. Princípio da capacidade contributiva: uma interpretação hermeuticamente adequada. In: CALLEGARI, André Luís; STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo (Org.). *Constituição, sistemas sociais e hermenêutica*: anuário do programa de pós-graduação em Direito da UNISINOS, n. 8., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 249.

<sup>228</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 40.

<sup>229</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade contributiva*: conteúdo e eficácia do princípio. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1988. p. 47.

somente nestes impostos seria possível considerar a capacidade do contribuinte. Neste sentido, é possível sustentar que existem outros fatores aptos a considerar a capacidade econômica do contribuinte nos demais tributos, como por exemplo o valor da propriedade a ser tributada, bem como, o consumo de produtos supérfluos.<sup>230</sup>

No entanto, não sendo suficiente a limitação que a expressão “imposto” impõe quando se apela para a literalidade da interpretação do texto constitucional, existe outra expressão que atua como barreira na concretização do princípio da capacidade contributiva tornando-o quase nulo no âmbito do direito brasileiro, uma vez que além de limitá-lo à figura dos impostos, exigisse que incida somente sobre aqueles de caráter pessoal.

Tal interpretação, ao confundir o conteúdo do princípio e o enunciado do artigo acaba por limitar a necessidade de respeito a capacidade do contribuinte em suportar os custos que o Estado lhe impõe tão somente ao Imposto de Renda, o que se mostra como insuficiente para a concretização dos objetivos inerentes ao conteúdo deste princípio e em total descompasso com os limites adequados para uma tributação justa.

Por tudo que se sustentou até o presente momento, tal interpretação acerca do conteúdo do princípio da capacidade contributiva pode soar como sendo inadequada a teoria jurídica contemporânea e até mesmo superada diante de um paradigma pós-positivista. Todavia este entendimento já encontrou amparo na jurisprudência nacional, sendo possível destacar o momento em que a mais alta Corte brasileira, ao julgar o RE nº 153.771/MG<sup>231</sup>, considerou como inconstitucional a instituição de alíquotas progressivas sobre o IPTU da cidade de Belo Horizonte, por afirmar que somente seria possível tal técnica incidir sobre impostos pessoais.

---

<sup>230</sup> MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica*. [S.l.], 2014. p. 189. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=ir01550a&AN=rdbu.UNISINOS.3735&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 14 jul. 2019.

<sup>231</sup> Neste sentido, destaca-se o trecho do voto do Ministro Moreira Alves, relator do Recurso Extraordinário, ao sustentar que “No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu art. 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o art. 156, § 1º (específico). A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do art. 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no art. 156, I, § 1º. Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no art. 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos § 2º e § 4º do art. 182, ambos da CF”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão no recurso extraordinário n. 153.771/MG*. Relator: Min. Moreira Alves, julgamento em 20-11-1996, Plenário, DJ de 5-9-1997.

Ao decidir nestes termos, o Supremo Tribunal Federal não argumentou com base no princípio da capacidade, tampouco buscou a concretização de seu conteúdo, limitando-se a interpretar o conteúdo da norma constitucional dentro de seu exato limite semântico, demonstrando um claro apego a literalidade do enunciado.<sup>232</sup>

A contrariedade ao ideal de justiça distributiva inerente ao princípio capacidade contributiva em tal decisão foi tamanha, que obrigou ao Poder Legislação a propor a Emenda Constitucional nº 29/2000, que acrescentou o inciso I, ao art. 156, § 1º da Constituição Federal possibilitando expressamente a adoção da técnica da progressividade de alíquotas na cobrança de IPTU em razão do valor do imóvel.

No intuito de preservar o precedente que sustentava a impossibilidade de aplicação da progressividade aos impostos reais, fora redigida a Súmula nº 668 do Supremo Tribunal Federal, cuja redação estabelece *in verbis*:

Súmula 668. É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

No caso telado, a vinculação entre o princípio da capacidade contributiva com um critério de moralidade caro a comunidade brasileira ficou evidente, sendo que ante a negativa de sua aplicação pelo Poder Judiciário, coube ao Poder Legislativo interceder, alterando o texto constitucional a fim de privilegiar o critério da justiça na distribuição do ônus fiscal.

Contudo, a interpretação que sustentava tal jurisprudência foi superada posteriormente, cabendo destacar o julgamento do RE 562.045/RS, no qual foi analisada constitucionalidade da instituição de alíquotas progressivas na cobrança do ITCMD no Estado do Rio Grande do Sul.

Inicialmente, o relator deste recurso, o Ministro Ricardo Lewandowski, reportando-se ao precedente da Corte inaugurado pela decisão no RE 153.771/MG, votou pela impossibilidade de concessão de alíquotas progressivas em impostos que não ostentassem o caráter da pessoalidade.

---

<sup>232</sup> Sempre importante recordar, com Dworkin e demais teorias pós-positivistas do direito, que a obrigação de fundamentação da decisão de acordo com os princípios constitucionais não dá espaço para o exercício de poder discricionário do julgador, o que resultaria em um claro retorno a tese juspositivista. Todavia, no caso em análise a interpretação realizada pelo STF acabou por inviabilizar a concretização do princípio da capacidade contributiva.

Todavia, o voto apresentado pelo relator acabou vencido por divergência instaurada pelo Ministro Eros Grau e acompanhada pela maioria de seus pares, ao compreender que o texto constitucional não teria o condão de limitar a aplicação do princípio da capacidade contributiva, nem da progressividade, aos impostos pessoais. Reconhecendo a compatibilidade da CC com os impostos reais.

Se faz oportuno destacar trecho do Ministro Teori Zavascki no referido recurso, que ao resumir o impasse da contenda, refere que

[...] a questão está em saber se o sistema de progressividade no Imposto de Transmissão Causa Mortis é compatível ou não com a Constituição. Apesar da controvérsia interessante firmada sobre o tema, parece-me que essa progressividade não só não é incompatível como atende, de alguma forma, o princípio da capacidade contributiva que, como bem demonstraram os votos, especialmente do Ministro Ayres Britto e da Ministra Ellen Gracie, não é também incompatível com os chamados impostos reais. O princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado a todos os impostos.<sup>233</sup>

Portanto, interpretar tal princípio constitucional dentro dos limites do enunciado linguístico compreendido na regra estabelecida pelo artigo 145, § 1º da Constituição Federal demonstra a permanência de um forte apego ao positivismo exegético clássico na teoria jurídica, para o qual o direito limitar-se-ia a aplicação da letra fria da lei.

De acordo com o desenvolvimento apresentado no capítulo anterior, estando diante de um paradigma pós-positivista do direito, que possibilite concretizar os compromissos assumidos nas Constituições pós-bélicas, tal método de interpretação não se mostraria suficiente para a concretização da justiça distributiva tributária inserta no princípio da capacidade contributiva. Ao negar que o conteúdo do princípio constitucional vá além da literalidade da regra, ocorre uma verdadeira inversão na relação entre regras e princípios anteriormente estudada.

Por conseguinte, é possível concluir que o conteúdo do princípio da capacidade contributiva não é – e nem poderia ser – limitado pelo texto disposto no artigo 145, § 1º da Constituição Federal, razão pela qual ambos não devem ser confundidos como se mesma coisa fossem.

---

<sup>233</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão no recurso extraordinário n. 562.045/RS*. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 06-02-2013, Plenário, DJ de 27-11-2013.

Assim, ao analisar o conteúdo da regra estudada, pode-se concluir que esta tão somente exige que o sistema tributário privilegie aqueles impostos pessoais e que contenham um caráter progressivo correlato com a capacidade econômica do contribuinte, não sendo suficiente para instituir no ordenamento jurídico brasileiro os princípios da capacidade contributiva ou da progressividade tributária.

A incompatibilidade entre o texto estabelecido na Constituição Federal Brasileira e o princípio estudado fica ainda mais evidente quando se analisa a redação do artigo 53 da Constituição da República Italiana, que ao prever expressamente o devido respeito a capacidade contributiva do pagador de impostos, refere que *“todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é inspirado nos critérios de progressividade.”*<sup>234</sup>

Diante de tal constatação, é importante questionar qual seria o real fundamento do direito de os contribuintes em ter uma tributação compatível com a sua capacidade econômica no ordenamento jurídico brasileiro.

Neste sentido, parte-se do pressuposto de que a previsão expressa do princípio não é condição necessária para que se reconheça a sua obrigatoriedade, pois num primeiro momento é possível argumentar que a própria redação do artigo analisado é uma regra que tem sua razão de existir justamente nos princípios da capacidade contributiva e da progressividade tributária.<sup>235</sup>

De outra parte, é possível citar o caso da Alemanha onde a Constituição não prevê o princípio em sua literalidade, como na Itália, mas tanto a doutrina quanto a jurisprudência reconhecem que este decorre dos próprios direitos fundamentais que a Constituição reconhece. É o que se extrai da crítica de Mateus Bassani de Matos ao analisar as diferenças entre Brasil e Alemanha nesta área:

Na Alemanha, apesar de o princípio da capacidade contributiva não estar previsto na Constituição, a Corte Constitucional entende ser perfeitamente aplicável, como consequência dos direitos fundamentais, em especial o princípio da igualdade, ou como decorrência lógica do Estado Social. Já no Brasil, ‘a discussão ainda está sob as amarras de ranços ideológicos, ou melhor, está fundada em prejuízos inautênticos’, pois a capacidade contributiva não é dimensionada conforme a capacidade de contribuir do cidadão, pelo

---

<sup>234</sup> BUFFON, Marciano. *O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1998*. São Paulo: Memória Jurídica, 2003. p. 70.

<sup>235</sup> *Ibid.*, p. 252,

fato de se entender que as palavras mencionadas acima, previstas no art. 145, § 1º, da CF/88, restringiriam a aplicabilidade do postulado.<sup>236</sup>

Diante de tudo o que foi apresentado, se faz necessário propor uma interpretação alternativa àquela que vincula o conteúdo do princípio da capacidade contributiva aos limites semânticos da redação do artigo 145, § 1º da Constituição Federal, a fim de construir um conceito compatível com o paradigma pós-positivista do direito e que possibilite a concretização da justiça distributiva em matéria tributária.

#### **4.2 Uma Proposta de Interpretação Integral e Coerente ao Conteúdo do Princípio da capacidade Contributiva**

Considerado que existem graves problemas em se limitar o conteúdo do princípio da capacidade contributiva a exata redação do art. 145, § 1º da Constituição Federal, a ponto de reduzir sua aplicação a uma única espécie de tributo e mediante uma condição de possibilidade, se faz necessário buscar uma interpretação adequada para este princípio que tenha fundamento no texto constitucional.

Ao analisar a doutrina jurídica formulada por Dworkin, inserida em um paradigma pós-positivista do direito, foi possível concluir que diante do reconhecimento da juridicidade dos princípios constitucionais, a estes foi concedida a tarefa de fornecer uma base de sustentação para o ordenamento jurídico, identificando as preocupações e tradições morais da comunidade em que estão inseridos.

Segundo o autor norte-americano, a garantia da concretização dessa moral compartilhada se daria por pela manutenção da integridade no direito, a qual requer que legisladores construam um conjunto de leis moralmente coerente com aos princípios da comunidade em que estão inseridos, bem como demanda que os julgadores decidam e mantenham a lei igualmente coerente neste sentido.

Ainda, foi visto que Lenio Streck, em similar sentido, considera que diante do reconhecimento da normatividade dos princípios constitucionais pelo direito, estes possibilitam um “fechamento interpretativo” contra discricionariedades, uma vez que retiram seu conteúdo normativo de uma convivência intersubjetiva proveniente dos vínculos existentes na moralidade política da comunidade.

---

<sup>236</sup> MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica*. [S.l.], 2014. p. 174. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=ir01550a&AN=rdbu.UNISINOS.3735&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 14 jul. 2019.

Portanto, cabendo aos princípios instituir a base normativa do direito, uma vez que já foi demonstrado que as regras não acontecem sem os princípios, é possível considerar que estes sempre atuam como uma categoria normativa determinante para a concretização do direito, enquanto as regras corresponderiam a modalidades objetivas de solução de conflitos.<sup>237</sup>

Diante desta lógica, Mateus Bassani de Matos considera que

[...] a regra só se aplica em face do caráter antecipatório do princípio. O princípio está antes da regra. Somente se compreende a regra através do princípio. Os princípios não são princípios porque a Constituição assim diz, mas a Constituição é principiológica porque há um conjunto de princípios que conformam o paradigma constitucional, de onde exsurge o Estado Democrático de Direito.<sup>238</sup>

Dessa forma, é incompatível com a instituição do Estado Democrático de Direito continuar interpretando o princípio constitucional dentro dos limites estritos vinculados à redação do artigo questionado, pois se estaria diante de uma situação em que uma regra estaria limitando um princípio, ao invés do princípio estar fundamentando a regra.

Quando juízes decidem que, em razão da redação expressa no artigo 145, § 1º da Constituição Federal, seria impossível editar lei que imponha alíquotas progressivas na cobrança de IPTU, estão julgando em desacordo com a integridade do direito, uma vez que deixam de argumentar com base no princípio da capacidade contributiva, afastando sua aplicabilidade ao ordenamento pátrio de forma indevida, privilegiando uma interpretação controversa proveniente da literalidade da regra.

Dessa forma, a partir de um paradigma pós pós-positivista, o direito deve ser construído de acordo com os direitos reconhecidos pela comunidade e representados nos princípios jurídicos que lhe são caros, sendo tarefa do Estado garantir a concretização destes e respeitá-los, por todos os meios possíveis, inclusive através da tributação.

É neste sentido o magistério de Roque Antonio Carraza, ao sustentar que:

Do mesmo modo, a Constituição, ao estatuir que as pessoas políticas devem (i) promover 'a dignidade da pessoa humana' (art. 1º, III), 'o

---

<sup>237</sup> MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica*. [S.l.], 2014. p. 135. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=ir01550a&AN=rdbu.UNISINOS.3735&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 14 jul. 2019.

<sup>238</sup> Ibid.

bem de todos' (art. 3º, IV), 'a saúde' (arts. 6º, caput, e 196, caput), 'a assistência aos desamparados' (art. 6º, caput) e 'programas de assistência integral à saúde da criança e do adolescente' (art. 227, § 1º); (ii) 'assegurar a todos a existência digna' (art. 170, caput); (iii) proporcionar seguridade social, mediante também ações que garantam 'os direitos relativos à saúde' (art. 194, caput); (iv) prestar assistência social, tendo por objetivos, dentro outros, 'a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária' (art. 203, IV); e (v) 'amparar as pessoas idosas, [...] defendendo a sua dignidade bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida', implicitamente exige que os tributos venham ajustados a estes louváveis objetivos, que interessam à presente e às futuras gerações.<sup>239</sup>

Ou seja, é dever do Estado, por intermédio da tributação respeitar os direitos, as garantias e as liberdades fundamentais sobre as quais sua instituição é erigida, especialmente pela clara relação havida entre a tributação e a promoção dos direitos fundamentais analisada no capítulo anterior. Dessa forma, sendo definido pela Carta Constitucional o modelo de Estado a ser adotado, deve ser instituído um ordenamento tributário adequado a este modelo.

Diante de tal constatação, é possível concluir com Mateus Bassani de Matos que o princípio da capacidade contributiva "*decorre do próprio modelo de Estado instituído pela Constituição, e, portanto, não está fundamentado no art. 145, § 1º, que se trata apenas de uma regra que faz menção expressa ao referido princípio*".<sup>240</sup>

Portanto, é possível argumentar que através do princípio que impõe ao Estado o dever de respeitar a capacidade contributiva dos cidadãos na instituição e cobrança de tributos, que o ordenamento brasileiro busca concretizar seu objetivo de construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Por ser a capacidade contributiva um princípio que busca uma distribuição justa e igualitária do custeio da atividade do Estado através do pagamento de tributos, é possível sustentar que esta tem seus fundamentos em princípios que são caros ao Estado brasileiro.

Dessa forma, tem-se como fundamento mais comum para o princípio da capacidade contributiva, aceito por grande parte da doutrina de direito tributário a tese

---

<sup>239</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. rev. e. ampl. até a EC 67/ 2011, e de acordo com a Lei Complementar 87/ 1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 509.

<sup>240</sup> MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica*. [S.l.], 2014. p. 134. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=ir01550a&AN=rdbu.UNISINOS.3735&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 14 jul. 2019.

de que este princípio decorre da concretização do princípio da igualdade, consistindo em verdadeiro exercício da isonomia no direito tributário.

Neste sentido, é possível destacar o magistério de Marciano Seabra de Godói, para quem *"o conceito de capacidade contributiva supõe prevalência maior e anterior do princípio da igualdade"*.<sup>241</sup>

Oportuno ainda, destacar a contribuição de Misabel Derzi:

Universalmente, a igualdade é aceita como regra de tratamento igual de direitos e deveres dos cidadãos. Ora, o tributo é um dever cuja característica é ser econômica, patrimonial. O levar dinheiro aos cofres públicos. [...] o critério básico, fundamental e mais importante (embora não seja o único), a partir do qual, no Direito Tributário, as pessoas podem compor uma mesma categoria essencial e merecer o mesmo tratamento, é o critério da capacidade contributiva. Ele operacionaliza efetivamente o princípio da igualdade no Direito Tributário. Sem ele, não há como aplicar o mais importante e nuclear direito fundamental, ao Direito Tributário: a igualdade.<sup>242</sup>

Ainda, é possível destacar que tal proposição encontra amparo na doutrina de Marciano Buffon<sup>243</sup>, que sustenta que o princípio da capacidade contributiva atua como densificador do princípio da igualdade no direito tributário; e em Douglas Yamashita, para quem *"o princípio da capacidade contributiva consiste no próprio princípio da igualdade aplicado em matéria tributária"*.<sup>244</sup>

A correlação entre ambos os princípios também já foi objeto de uma rápida análise na presente pesquisa, quando da exposição de argumentos que demonstraram a relação entre o princípio da capacidade contributiva e a justiça distributiva em matéria tributária.

Tal argumento encontra fundamento na ideia consagrada desde o pensamento aristotélico, para o qual ao se conceituar a justiça particular não se pode prescindir de uma intenção de se concretizar a igualdade.

De acordo com o estudo desenvolvido até o presente momento, foi possível analisar que a questão da justiça distributiva, por se ocupar da promoção da distribuição justa de bens partilháveis entre os integrantes de determinada

---

<sup>241</sup> GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 191.

<sup>242</sup> DERZI, Misabel *apud* GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 192.

<sup>243</sup> BUFFON, Marciano. *O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1998*. São Paulo: Memória Jurídica, 2003. p. 69.

<sup>244</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 55.

comunidade, adota um critério de proporção geométrica, no intuito de equalizar cidadãos que são diferentes por natureza.

Neste ponto, a promoção do ideal de equidade depende da adoção de um critério sob o qual incidirá a distribuição destes bens e/ou direitos, a fim de que se trate todos os indivíduos envolvidos na partilha sob um critério isonômico.

Ainda foi considerado, no capítulo anterior, que tanto a justiça distributiva desenvolvida por John Rawls, quanto a adoção de um sistema tributário em consonância com o princípio da capacidade contributiva, são aptos a privilegiar a questão da distribuição, seja de bens e direitos fundamentais, ou da carga tributária, com ênfase na necessidade dos integrantes da sociedade.

Ante a ligação evidenciada entre o dever que fundamenta a obrigatoriedade de pagar tributos e a concretização dos direitos fundamentais pelo Estado Constitucional, há de se privilegiar os cidadãos com maiores necessidades financeiras na hora da distribuição do ônus de contribuir, onerando estes menos do que aqueles que possuem mais capacidade econômica para suportar esta obrigação.

Daí porque é possível concluir que o princípio da capacidade contributiva busca estabelecer uma equalização no tratamento dos contribuintes à medida que retira uma maior parcela do valor da propriedade e renda daqueles que tem mais condições de contribuir; enquanto preserva a renda e propriedades – quando estas existirem – da parcela menos privilegiadas da sociedade, redundando em um maior benefício a seus integrantes.

Ao exigir que cada cidadão contribua de acordo com sua condição financeira, o respeito a capacidade contributiva manifesta-se como verdadeiro promotor da igualdade substancial e da justiça distributiva na seara fiscal, desempenhando um efetivo tratamento isonômico àqueles que se encontram em iguais condições e tratando desigualmente os desiguais na medida em que eles se desigualam.

De outra parte, em que pese a íntima relação entre os princípios da capacidade contributiva e da igualdade, é possível argumentar que aquele não se limita ao conteúdo deste, não se considerando adequada uma limitação a observância do critério de proporcionalidade, sendo possível afirmar que existiriam demais princípios nos quais se fundamentam e possibilitam uma melhor interpretação de seu conteúdo.

Neste sentido, Buffon sustenta que tal princípio também possui relação direta com a dignidade da pessoa humana e com a solidariedade, considerando que “os princípios basilares e os objetivos fundamentais mencionados na Carta de 1988 (arts.

1º e 3º) só poderão ser alcançados se a carga tributária for dividida de uma forma proporcional à efetiva capacidade contributiva do cidadão”.<sup>245</sup>

Partindo de tal pressuposto, ao analisar a dignidade da pessoa humana, importante ressaltar que a definição de seu conteúdo carece de uma tarefa um tanto complexa, uma vez que conta com uma carga demasiadamente abstrata, razão pela qual já foi muito utilizado como uma espécie de “cheque em branco” pelo Poder Judiciário brasileiro, a fim de sustentar decisões arbitrárias.

Todavia, esta interpretação que descamba para a arbitrariedade e para a discricionariedade deve ser rechaçada, uma vez que já foi observado que princípios não podem ser utilizados como fundamento para consagrar a imposição de ideias voluntaristas sobre o conteúdo da legislação, de acordo com a doutrina contemporânea.

Portanto, a fim de elucidar a relação havida entre o respeito à dignidade da pessoa humana e a capacidade contributiva, é possível afirmar que esta decorre da dignidade inerente ao homem, uma vez que, a partir da formulação kantiana, passou a se compreender que o ser humano existe como um fim em si mesmo e não como um meio para satisfação de vontades alheias.<sup>246</sup>

Immanuel Kant ensina que<sup>247</sup>

No reino dos fins, tudo tem ou um preço ou uma dignidade. Quando uma coisa tem preço, pode ser substituída por algo equivalente; por outro lado, a coisa que se acha acima de todo preço, e por isso não admite qualquer equivalência, compreende uma dignidade. [...] o que se faz condição para alguma coisa que seja fim em si mesma, isso não tem simplesmente valor relativo ou preço, mas um valor interno, e isso quer dizer, dignidade. Ora, a moralidade é a única condição que pode fazer de um ser racional um fim em si mesmo, pois só por ela lhe é possível ser membro legislador do reino dos fins. Por isso, a moralidade e a humanidade enquanto capaz de moralidade são as únicas coisas providas de dignidade.

---

<sup>245</sup> BUFFON, Marciano. Princípio da capacidade contributiva: uma interpretação hermeticamente adequada. In: CALLEGARI, André Luís; STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo (Org.). *Constituição, sistemas sociais e hermenêutica*: anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito da UNISINOS, n. 8., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 253

<sup>246</sup> KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes e outros escritos*. Tradução de Leopoldo Holzbach. São Paulo: Martin Claret, 2004. p. 58.

<sup>247</sup> Ibid., p. 65.

Diante de tal alusão, é possível concluir que a garantia da dignidade da pessoa humana não visa somente assegurar o direito à vida dos cidadãos, mas também a promoção de uma vida digna a estes, em razão inerente à condição de humanidade.

Neste sentido, cabe ao Estado garantir uma vida que respeite a autodeterminação do ser humano, não sendo condizente com o princípio da dignidade da pessoa humana a imposição de barreiras que impossibilitem ao indivíduo no exercício de sua plena autonomia.

Sobre o tema, oportuno destacar a lição de Ingo Wolfgang Sarlet:

Para além das dimensões já apresentadas e em diálogo com as mesmas, [é] indispensável compreender – até mesmo pela relevância de tal aspecto para os direitos e deveres humanos e fundamentais – que a dignidade possui uma dimensão dúplice, que se manifesta por estar em causa simultaneamente a expressão da autonomia da pessoa humana (vinculada à ideia de autodeterminação no que diz com as decisões essenciais a respeito da própria existência), bem como da necessidade de sua proteção (assistência) por parte da comunidade e do Estado, especialmente – quando ausente a capacidade de autodeterminação.<sup>248</sup>

Assim, observa-se que a dignidade da pessoa humana é fundada a partir da natureza racional do ser humano, exprimida pela autonomia da vontade, a qual é entendida como a faculdade de determinar a si mesmo.<sup>249</sup>

Portanto, resta evidenciada a íntima relação havida entre o dever de respeito à dignidade da pessoa humana e à ideia de liberdade, uma vez que a materialização de uma vida digna por parte do indivíduo pressupõe o reconhecimento de que este possui um conjunto de direitos, garantias e liberdades inaliáveis por parte do Estado, o que acaba por impor limites a serem respeitados quando da regulamentação da esfera privada.

Esta relação entre o princípio da capacidade contributiva e a garantia de direitos vinculados à liberdade do cidadão, possivelmente é a menos explorada no âmbito da doutrina jurídica, enquanto a vinculação entre o princípio tributário e os direitos de igualdade e solidariedade costumam ter maior destaque na teoria jurídica, o que,

---

<sup>248</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Notas sobre a dignidade da pessoa humana na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: SARMENTO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang (coord.). *Direitos fundamentais no Supremo Tribunal Federal: balanço e crítica*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 46.

<sup>249</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 32.

todavia, não diminui sua importância, uma vez que desta é possível extrair critérios indispensáveis para se construir a ideia de justiça distributiva no âmbito fiscal.

Portanto, além de exigir um tratamento igualitário, o respeito à capacidade econômica do pagador de impostos atua como limitador do poder de tributar do Estado, impossibilitando que este onere o cidadão a ponto de impossibilitar o exercício de uma vida livre e digna.

O reconhecimento da precedência da liberdade e da autodeterminação do homem na busca de suas próprias concepções de bem também é reconhecida na justiça como equidade desenvolvida por John Rawls, para quem, uma sociedade bem ordenada é aquela que possibilita que seus integrantes tenham as devidas condições de concretizar tal ideal, onde não seria possível admitir uma excessiva oneração da população pela via tributária a ponto de inviabilizar o exercício de liberdades fundamentais como, por exemplo, o direito à propriedade pessoal.

Em síntese sobre o assunto, leciona Luciano Amaro, ao referir que *“o princípio da capacidade contributiva inspira-se da ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água”*.<sup>250</sup>

Ou seja, assim como em Rawls, o ato de tributar, se não respeitar a garantia de mínimas condições de liberdade e desenvolvimento humano não se justifica, nem mesmo se seja instituída com a intenção privilegiar a ideia da promoção de um bem comum à comunidade. Portanto, aumentar a carga tributária tendo como único fundamento a busca de um pretense bem comum não é aceitável para Rawls e nem para a capacidade contributiva, caso tal acréscimo venha a suprimir um conjunto de liberdades fundamentais inerentes ao indivíduo.

Dessa forma, tributar respeitando o princípio da capacidade contributiva requer o reconhecimento da existência de um valor mínimo que o Estado não pode tomar do contribuinte, sob pena de estar lhe privando o exercício de uma vida livre e digna, restando clara sua relação com a ideia de preservação do mínimo existencial, ou mínimo social como apresentado por Rawls.

De acordo com Marciano Seabra de Godói:

O conceito de capacidade contributiva começa a formar-se quando, no caso das pessoas físicas, preserva-se o mínimo existencial, preserva-

---

<sup>250</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 162.

se o mínimo vital individual e familiar, e no caso das pessoas jurídicas deduzem-se todos os gastos e elementos passivos que influem na situação econômica do contribuinte.<sup>251</sup>

É neste ponto que o respeito à dignidade da pessoa humana se mostra mais latente, superando a ideia de que o princípio da capacidade contributiva poderia se limitar unicamente a promoção de uma ideia de igualdade no âmbito tributário, uma vez que é através do respeito à dignidade da pessoa humana e da preservação de suas liberdades fundamentais que se conclui pela impossibilidade de tributar o mínimo existencial.

Pois para que seja possível tributar, não é suficiente a existência de bens ou renda, sendo que a capacidade contributiva exige que se confira se estes superam o mínimo necessário a uma vida digna para que seja possível a incidência de contraprestação ao Estado, razão pela qual é possível concluir que a aferição da capacidade contributiva somente se inicia após a preservação do mínimo existencial.<sup>252</sup>

Ante este raciocínio, é possível considerar que desta relação entre capacidade contributiva, liberdade e respeito à dignidade da pessoa humana, além da limitação quanto ao início da tributação, também decorre o princípio do não-confisco, por estabelecer um teto máximo de propriedade ou renda do contribuinte que pode ser extraído pela via tributária, sem que seja prejudicado exercício de seus direitos e liberdades garantidos pelo ente estatal.

Por tais razões, Klaus Tipke ao analisar os limites da carga tributária compreendidos no respeito ao mínimo existencial e na vedação do confisco arremata que “os limites da carga tributária somente podem ser deduzidos do princípio da liberdade”.<sup>253</sup>

O respeito a tais limites é de suma importância dentro da ideia de Estado Democrático de Direito que tem por objetivo a concretização dos direitos e garantias fundamentais de seus cidadãos, uma vez que “o Estado Tributário não pode retirar do contribuinte aquilo que, como Estado Social, tem de lhe devolver”.<sup>254</sup>

---

<sup>251</sup> GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 197.

<sup>252</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 46.

<sup>253</sup> *Ibid.*, p. 48.

<sup>254</sup> *Ibid.*, p. 31.

De outra parte, ainda dentro do debate entre a relação existente entre a preservação de liberdades fundamentais e a promoção de uma vida digna através do respeito a capacidade econômica do contribuinte, é possível concluir pela existência de um princípio que garanta o acesso a bens e serviços essenciais, o princípio da seletividade.

De acordo com José Maurício Conti:

Todos os impostos, ainda que não permitam uma aferição direta da capacidade contributiva, podem sujeitar-se ao princípio. Mesmo a imposição de tributos sem caráter pessoal, entre os quais incluem-se os que atingem a renda consumida, é dotada de mecanismos – como a seletividade por exemplo – que tornam possível gravar mais pesadamente os indivíduos que exteriorizam uma capacidade contributiva mais elevada.<sup>255</sup>

Diante desta passagem, resta clara a vinculação existente entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio da seletividade, uma vez que, como visto, a capacidade econômica do contribuinte deve ser observada em todo o sistema tributário, inclusive quando da instituição e cobrança de tributos indiretos. Todavia, uma vez que a aferição de tal capacidade fica prejudicada quando da tributação indireta, há de se adotar técnicas como a da seletividade para que se promova o dever de respeito a capacidade contributiva.

Isto ocorre porque a oneração excessiva da tributação sobre bens essenciais não pode ser considerada como compatível com um respeito à capacidade econômica do contribuinte. Sendo considerado como essencial o acesso à bens e serviços como de energia elétrica, medicamentos e alimentos, caso o Estado venha a tributá-los de modo exagerado, se estará negando o direito de acesso a tais bens essenciais pela população que possui menos condições financeiras. Dessa forma, a seletividade da tributação exige que sobre aqueles bens e serviços considerados essenciais, incida uma tributação menor do incidente sobre aqueles vistos como supérfluos.

Portanto, não há como se falar em dignidade, se ausente a liberdade e acesso aos bens essenciais por parte do cidadão, razão pela qual cabe ao Estado garantir o mínimo existencial que possibilite ao indivíduo o exercício de uma vida digna e livre, bem como existe o direito do cidadão de não pagar tributos em

---

<sup>255</sup> CONTI, José Maurício *apud* BUFFON, Marciano. *O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1998*. São Paulo: Memória Jurídica, 2003. p. 74.

valores superiores aqueles que possa suportar a fim de não comprometer sua própria subsistência.<sup>256</sup>

Por fim, importante ainda abordar a questão da solidariedade como princípio norteador da capacidade contributiva, pois correlata com a ideia de pertencimento à comunidade e com o compartilhamento entre os seus integrantes dos direitos e responsabilidades provenientes deste convívio, tornando-se cada um dos indivíduos, enquanto cidadão, responsáveis pelo sucesso do empreendimento coletivo.

Na lição de Marciano Seabra de Godói:

O termo solidariedade, apesar de plurívoco, aponta sempre para a ideia de união, de ligação entre as partes de um todo. Etimologicamente, solidariedade remonta a termos latinos que indicam a condição de sólido, inteiro, pleno. A solidariedade une ou integra duas ou mais pessoas no seio de uma mesma obrigação jurídica (donde devedores ou credores solidários), no seio de uma mesma condição ou grupo social (por exemplo, a solidariedade entre os trabalhadores, entre os empresários, entre os acometidos pela mesma enfermidade), ou no seio de um mesmo sentimento ou estado anímico (por exemplo, o indivíduo que se solidariza com o semelhante que sofre).<sup>257</sup>

Portanto, denota-se que tal princípio sempre fora considerado conexo à vida em sociedade e na conseqüente formação de Estados, pois se compreende que só seria possível a convivência entre os homens, caso estes fossem solidários uns aos outros.

Tendo a Constituição Federal assumido que o Estado brasileiro possui caráter solidário, resta claro que a construção da sociedade ali idealizada é um dever de cada um dos cidadãos integrantes da nação, sendo todos responsáveis pela concretização dos direitos ali dispostos.

Na lição de Fernando Lemme Weiss:

Os direitos fundamentais proclamados na Constituição somente são exercíveis se o Estado puder provê-los ou garanti-los, o que demanda recursos financeiros por parte da sociedade. A inclusão compulsória de todas as pessoas na estrutura de uma sociedade organizada, natural conseqüência da existência do Estado, faz com que todos

---

<sup>256</sup> BUFFON, Marciano. Princípio da capacidade contributiva: uma interpretação hermeticamente adequada. *In: CALLEGARI, André Luís; STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo (org.). Constituição, sistemas sociais e hermenêutica: Anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito da UNISINOS*, n. 8., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 231-232.

<sup>257</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. *In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (org.). Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 142.

sejam credores e devedores solidários dos direitos fundamentais, de forma irrenunciável.<sup>258</sup>

Diante de tal excerto, é possível concluir que, como integrantes de uma sociedade, os indivíduos são todos não tão somente credores de direitos fundamentais, mas também são devedores solidários destes mesmos direitos, os quais somente são efetivados pelo Estado em razão da obrigação comum que lhes exige o dever fundamental de pagar tributos.

Assim, sendo a comunidade um empreendimento coletivo, onde se busca a garantia de um conjunto de direitos e a distribuição de bens considerados essenciais, as quais somente são possíveis porque o Estado é financiado por intermédio dos tributos, nada mais justo que se se exija uma maior parcela daqueles que possuem uma melhor condição econômica, privilegiando a função distributiva da tributação.

Por tais motivos, com de Mateus Bassani de Matos, é possível deduzir que a tributação *“constitui-se em ferramenta para a concretização dos direitos fundamentais. Além do mais, por estar atrelada ao pilar da solidariedade, possui função redistributiva, através da efetivação do princípio da capacidade contributiva”*.<sup>259</sup>

Tal vinculação entre os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade fica ainda mais evidente ao se analisar a doutrina de Pedro Herrera Molina, para quem

A contribuição para o interesse geral através do sistema fiscal não tem o sentido de contraprestação por um benefício, nem é a expressão de um ‘interesse’ individual. Representa, pelo contrário, uma exigência de carácter social da natureza humana: o princípio da solidariedade. [...] Pois bem, o princípio da solidariedade exige uma colaboração para o interesse geral em função da riqueza que se dispõe, não dependendo do ‘sacrifício’ subjetivo que isso supõe e a ‘utilidade’ que é percebida dos serviços públicos. A capacidade econômica constitui a proteção do princípio da solidariedade na repartição das cobranças públicas. (tradução nossa).<sup>260</sup>

<sup>258</sup> WEISS, Fernando Lemme. *Princípios tributários e financeiros*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 119.

<sup>259</sup> MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermenêuticamente crítica*. [S.l.], 2014. p. 130. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=ir01550a&AN=rdbu.UNISINOS.3735&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 14 jul. 2019.

<sup>260</sup> No original: “La contribución al interés general mediante el sistema impositivo no tiene el sentido de contraprestación por un beneficio ni es expresión de un ‘interés’ individual. Representa, por el contrario, una exigencia del carácter social de la naturaleza humana: el principio de la solidaridad. [...] Pues bien, el principio de solidaridad exige una colaboración al interés general en función de la riqueza de que se disponga, con independencia del ‘sacrificio’ subjetivo que esto suponga y de la ‘utilidad’ que se perciba de los servicios públicos. La capacidad económica constituye la protección del principio de solidaridad sobre el reparto de las cargas públicas”; Neste sentido: MOLINA, Pedro Herrera *apud* GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 220.

O reconhecimento de tal vinculação da capacidade contributiva à ideia de solidariedade é de notável importância, uma vez que a concretização de um sistema que respeite a capacidade econômica dos contribuintes está devidamente atrelado à ideia de um sistema tributário solidário e progressivo, onde cabe àqueles que possuem uma melhor condição financeira sustentar serviços que serão direcionados a parcela menos favorecida da população.

Segundo Marciano Seabra de Godói, justamente por reconhecerem a vinculação entre estes dois princípios, que países como a Itália e a Espanha, não se atinham à discussão que a progressividade deveria se limitar aos impostos pessoais, como ocorria no Brasil e que levou o STF a rejeitar a adoção de alíquotas progressivas em impostos reais no passado. Tal relação, em ambos os países, é reconhecida em seus próprios textos constitucionais quando adotam a capacidade contributiva como critério da repartição dos encargos tributários e, com fundamento no princípio da solidariedade, assumem que a progressividade é a técnica mais apropriada para satisfazer este critério.<sup>261</sup>

Neste ponto, a interpretação hodierna do princípio da capacidade contributiva vai muito além ao mero sacrifício igual idealizado por John Stuart Mill, por exigir daqueles que possuem condições financeiras mais favoráveis, um sacrifício maior para que seja possível a construção de um Estado que garanta os direitos mínimos daqueles que não podem contribuir.

De outra parte, a questão da solidariedade se faz presente na doutrina de John Rawls uma vez que sua teoria da justiça foi desenvolvida a partir do conceito de uma comunidade modelo, a qual se uniria para que todos os seus integrantes pudessem, da melhor forma, promover os seus ideais de vida boa.

Ainda, o trecho final do princípio da diferença privilegia um claro ideal de solidariedade entre os cidadãos de sua sociedade bem ordenada, uma vez que vinculava as diferenças existentes entre estes a um modelo que redundasse no maior benefício possível aos seus membros menos privilegiados.

Não à toa, o filósofo norte-americano, ao analisar a questão da tributação, sugere que a adoção de alíquotas progressivas na cobrança de determinados impostos seria um instrumento adequado para promoção da justiça distributiva na sociedade regulada pelos princípios da justiça.

---

<sup>261</sup> GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 219-220.

Assim, tem-se, como idealizado por Rawls, que a adoção de alíquotas progressivas e o favorecimento da tributação dotada de um caráter redistributivo estão de acordo com aquilo que foi apresentado até então como uma interpretação íntegra e coerente do princípio da capacidade contributiva.

Todavia, assim como na ressalva realizada quando da análise da proposta rawlsiana para a justiça distributiva tributária, há de se ponderar que a progressividade de um sistema tributário que possa ser considerado como justo, não deve se limitar à sua configuração estrutural, devendo se mostrar como verdadeiramente progressivo em sua aplicação prática.<sup>262</sup>

Assim, observa-se que a solidariedade que tem como consequência a geração de obrigações recíprocas entre os integrantes da sociedade de uns para com os outros e dos indivíduos para com a integralidade de pessoas que a constituem, exige que a tributação ocorra através de um sistema em que se cobre mais daqueles que tem mais condições financeiras de contribuir com o Estado e menos daqueles que suportam uma condição econômica desprivilegiada, mesmo que estes últimos venham a ser os maiores usuários dos serviços públicos custeados pela arrecadação tributária.

Diante dos argumentos apresentados, é possível traçar algumas premissas necessárias para que se compreenda o conteúdo inerente ao princípio que impõe ao Estado o dever de respeito a capacidade econômica do contribuinte quando da instituição e cobrança de tributos.

Num primeiro momento, tal princípio encontra fundamento no princípio da igualdade, uma vez que pretende materializar um nivelamento entre os contribuintes, através de uma distribuição mais equânime da carga tributária, tencionando a um modelo fiscal que cobre de cada um destes indivíduos uma quantia maior ou menor de tributos de acordo com a sua capacidade financeira para tanto.

Ainda, tal princípio atua como um claro limite ao poder de tributar do Estado, sendo estruturado pelos ideais de preservação da liberdade dos cidadãos e da obrigação que o Estado possui em proporcionar aos seus cidadãos condições necessárias para o exercício de uma vida digna. Dessa relação havida entre tais princípios e direitos como limitadores da atuação do ente estatal em matéria tributária,

---

<sup>262</sup> MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica*. [S.l.], 2014. p. 130. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=ir01550a&AN=rdbu.UNISINOS.3735&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 14 jul. 2019.

são descobertos outros princípios de natureza tributária como o da não tributação do mínimo existencial, o da vedação ao confisco e o da seletividade.

E por fim, o princípio estudado se sustenta em uma vinculação com a solidariedade, haja vista que a tributação tem como intuito viabilizar o empreendimento coletivo através da figura do Estado, no qual todos são devedores e credores dos direitos e garantias fundamentais. Diante de tal constatação, é que se fundamenta o princípio tributário da progressividade que se configura no mais das vezes como a técnica mais adequada para a concretização do princípio da capacidade contributiva, privilegiando as parcelas mais necessitadas da população em detrimento dos cidadãos que possuem mais condições financeiras de sustentar a atividade estatal.

Apresentadas as premissas necessárias para a configuração de uma tributação de acordo com o princípio da capacidade contributiva, a qual considera uma tributação que encontra-se amparada na ideia de justiça distributiva, julga-se necessário analisar a adequação (ou não) do sistema tributário brasileiro as proposições até o momento deduzidas, para que seja possível aferir a (in)justiça da tributação no Estado brasileiro.

#### **4.3 Obstáculos à Concretização de um Sistema Tributário Justo**

Por derradeiro, apresentada uma interpretação do princípio da capacidade contributiva que se considera adequada a um paradigma pós-positivista do direito e de acordo com o Ordenamento Jurídico Brasileiro, busca-se analisar a (in)compatibilidade da legislação tributária Pátria com a ideia de justiça distributiva desenvolvida ao longo deste trabalho.

Como visto anteriormente, em razão da importância que deve ser dada ao princípio da capacidade contributiva, especialmente pelo fato de tal princípio concretizar o ideal de justiça em matéria tributária, há de se sustentar a necessidade de sua observância em relação a totalidade de tributos pagos pelo contribuinte e, se isso não for possível, pelo menos que o seja em relação a sua maioria e para aqueles economicamente mais relevantes.

Todavia, em que pese tanto a doutrina quanto a jurisprudência pátria considerarem que o poder de tributar deve ser exercido observando a capacidade contributiva dos cidadãos brasileiros, o ordenamento tributário está muito longe de se adequar a este ideal.

A composição da carga tributária brasileira, como se demonstrará na sequência desta pesquisa, se mostra demasiadamente inadequada ao respeito do princípio da capacidade contributiva, demonstrando uma clara preferência pela tributação do consumo, a qual por ser realizada de forma indireta, não se mostra a mais adequada para que se promova o ideal de justiça distributiva.

Ainda, a regra da seletividade se mostra pouco efetiva, uma vez que bens indispensáveis para o exercício de uma vida digna na sociedade hodierna, como a energia elétrica, são vigorosamente taxados, fazendo com o consumo de bens básicos se reflita em um considerável acréscimo de renda e patrimônio dos indivíduos que possuem as piores condições financeiras.

Portanto, a escolha de privilegiar a tributação pela via indireta se mostra como uma verdadeira promotora da desigualdade entre os cidadãos que compõe a comunidade brasileira, uma vez que esta distribuição dos tributos possui efeitos manifestamente regressivos.

De outra parte, em que pese a técnica da progressividade de alíquotas ser considerada como uma das mais adequadas para a promoção da justiça distributiva, inclusive sendo reconhecida por John Rawls como uma ferramenta adequada para a concretização de sua teoria em uma sociedade bem ordenada, o Ordenamento Jurídico Brasileiro se destaca por fazer pouco uso da progressividade, o que impacta diretamente na iniquidade do financiamento estatal pela via fiscal.

É o que se observa da análise da tributação da renda, especialmente aquela que se dirige as pessoas físicas, que mesmo ante a disposição expressa de regra constitucional exigindo a tributação progressiva, adota quatro faixas de diferentes alíquotas, as quais pouco contribuem com a progressividade e com o respeito a capacidade econômica do contribuinte.

Se a tributação sobre a renda pouco contribui com a progressividade do regime tributário, quando se analisa o tema da taxação incidente sobre a propriedade, verifica-se que esta é ainda menos empregado como fonte de renda estatal, correspondendo a um percentual ínfimo da arrecadação total, sendo possível afirmar que o Estado brasileiro ignora uma importante fonte de aferição da capacidade econômica dos contribuintes na hora de dividir a carga tributária.

Ainda, digno de nota que, não bastando sua irrisória utilização pelo sistema brasileiro, a adoção de alíquotas progressivas na cobrança de tais tributos sobre a propriedade e sua transmissão era uma técnica de arrecadação considerada como

inconstitucional pela jurisprudência do STF e por relevante da doutrina jurídica há poucos anos atrás, o que justifica sua reduzida contribuição na concretização de um sistema tributário justo.

Por derradeiro, necessário tecer algumas considerações acerca do tratamento privilegiado concedido a tributação da renda proveniente do capital, em detrimento daquela originada do trabalho, o que contribui com a perpetuação de uma tributação regressiva sobre a renda, em clara antítese aos preceitos garantidos pelo Texto Constitucional e com os fundamentos necessários para a efetivação de uma justiça distributiva em matéria tributária.

Importante salientar que tais críticas que serão examinadas no desenvolvimento deste derradeiro capítulo não têm o condão de esgotar o tema da injustiça em matéria tributária, sendo escolhidas aquelas que se considera como as inadequações mais evidentes do sistema tributária e que se impõe como verdadeiras barreiras a concretização de uma justiça distributiva fiscal.

Partindo de tal pressuposto, divide-se a crítica a ser desenvolvida em três frentes. Num primeiro momento, se abordará a opção do legislador de concentrar a maior parte das fontes de receita tributária advindas da tributação indireta, partindo para análise da baixa progressividade da tributação, finalizando com a exposição sobre tratamento preferencial dado a renda proveniente do capital.

#### 4.2.1 As Dificuldades Inerentes à Opção pela Tributação do Consumo

Ao longo deste capítulo foi considerado que a melhor fonte para a aferição da capacidade econômica do contribuinte é aquela que corresponde a sua renda, sendo esta uma das clássicas bases de incidência fiscal. As outras duas bases clássicas de incidência da tributação consideradas pela doutrina são o patrimônio, considerado como segunda melhor fonte para a aferição da capacidade contributiva, e por último, como base de incidência menos apta para tanto, tem-se o consumo.<sup>263</sup>

No Brasil, o legislador ordinário fez uma clara opção por priorizar a tributação sobre o consumo. Tal opção se mostra clara quando se denota que na União Europeia

---

<sup>263</sup> Casalta Nabais, sustenta haver três graus de aferição da capacidade contributiva: “[...] o princípio da capacidade contributiva não tem uma expressão uniforme relativamente a todos os impostos, vislumbrando-se nele uma expressão ou concretização de 1º grau nos impostos sobre o rendimento (maxime, no imposto pessoal sobre o rendimento), uma expressão de 2º grau nos impostos sobre o património (ou sobre o capital) e uma expressão de 3º grau nos impostos sobre o consumo”. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004. p. 481.

e em vários outros países, há a incidência sobre um único tributo de consumo, conhecido como IVA (Imposto sobre Valor Agregado), e de outra parte, no Brasil incidem no mínimo seis tributos sobre a relação de consumo, representados pelo ICMS, IPI, PIS, COFINS, ISSQN e as contribuições que incidem em tal relação.<sup>264</sup>

Além de asseverar uma preferência do sistema tributário brasileiro na taxação do consumo, este rico alfabeto tributário contribui com a complexidade do sistema, o qual, popularmente já é chamado de “manicômio tributário”. Tal alcunha não é conferida ao sistema tributário brasileiro sem razão, haja vista que o Brasil encontra-se entre as primeiras posições entre os países que possuem os maiores custos de conformidade à tributação.<sup>265</sup>

Sustentou-se anteriormente, que apesar de a tributação sobre o consumo ser apta a se adequar ao princípio da capacidade contributiva, foi ressalvado que tal base de incidência fiscal não seria a mais apta a promover um sistema tributário progressivo.

Isto ocorre porque, em que pese a tributação sobre o consumo incidir sobre operações praticadas pelos fornecedores de bens e serviços, e não dos consumidores, são estes que arcam com o seu custo, o qual vem inserido no preço final do produto a ser adquirido. Dessa forma, por ser um tributo incidente sobre o consumo, não é possível inferir diretamente as características do consumidor, sobretudo aquelas que possibilitem verificar a sua capacidade econômica, razão pela qual tais tributos são cobrados em igual monta dos contribuintes.

Tal opção dificulta a aplicabilidade de um sistema tributário justo e isonômico, uma vez que não há como definir a capacidade financeira do contribuinte pois o valor destes tributos encontram-se embutidos na mais variada gama de produtos e serviços a serem adquiridos, muitos dos quais são indispensáveis para que se possa ter uma vida minimamente digna em uma sociedade como a hodierna.

Sobre o tema, Marciano Buffon refere que

Os denominados ‘tributos indiretos’ oneram significativamente os bens e serviços consumidos pela população que, indolor e invisivelmente, arca com os custos respectivos. Não obstante o sujeito passivo ser outro (industrial, comerciante ou prestador de serviços), é inegável que

---

<sup>264</sup> BUFFON, Marciano. Desigualdade e tributação no Brasil do Século XXI. In: STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo; ENGELMAN, Wilson (org.). *Constituição, sistemas sociais e hermenêutica: Anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito da UNISINOS*, n. 11. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 219.

<sup>265</sup> *Ibid.*, p. 220.

o ônus tributário é repassado ao preço final dos bens e serviços consumidos por toda a população e corresponde a um indissociável e importante componente desse preço.<sup>266</sup>

No intuito de possibilitar uma distribuição mais adequada do ônus tributário quando da tributação sobre o consumo, ante a impossibilidade de aferição direta da capacidade contributiva do consumidor, a legislação faz uso da técnica da seletividade, taxando menos aqueles bens e serviços que são considerados como essenciais, no intuito de não impossibilitar que a parcela menos favorecida da população tenha acessos a eles.

Todavia, a seletividade sozinha não seria apta para corrigir as graves distorções decorrentes de um sistema que se fundamenta na opção por taxar de maneira excessiva o consumo, em detrimento das demais bases clássicas de incidência da tributação.<sup>267</sup>

Ao apreciar o tema, Marciano Buffon ensina que

Ocorre que tributos desta natureza carregam em si uma característica que lhes é inerente: a regressividade. Este efeito indesejável da tributação indireta decorre do fato que aquele que arca com o efetivo ônus da carga é o consumidor final, não havendo distinção entre a capacidade econômica de cada qual, exceto se houver uma efetiva e profunda seletividade de alíquotas em razão da essencialidade das mercadorias e serviços e se fosse preservado [...] o mínimo existencial.<sup>268</sup>

Esta disfunção decorrente da opção por sobretaxar o consumo não é recente na história da tributação brasileira, sendo possível observar que a tributação indireta sempre teve centralidade na divisão da carga tributária, vindo a atingir 65% do total da arrecadação nacional entre os anos de 1946 e 1966.<sup>269</sup>

---

<sup>266</sup> BUFFON, M. *A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana*. [S.l.], 2007. p. 84. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=ir01550a&AN=rdbu.UNISINOS.2479&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 22 jul. 2019.

<sup>267</sup> Importante consignar que é bastante discutível o respeito a seletividade em um sistema tributário que tributa de maneira desmedida bens essenciais como a energia elétrica.

<sup>268</sup> BUFFON, Marciano. Desigualdade e tributação no Brasil do Século XXI. *In*: STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo; ENGELMAN, Wilson (org.). *Constituição, sistemas sociais e hermenêutica*: Anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito da UNISINOS, n. 11. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 219.

<sup>269</sup> FAGNANI, Eduardo (org.). *A reforma tributária necessária. Justiça fiscal é possível*: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira. Brasília, DF: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 62. Disponível em: [http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2019/02/Livro-2\\_COMPLETO-FINAL-SITE\\_REV\\_1.pdf](http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2019/02/Livro-2_COMPLETO-FINAL-SITE_REV_1.pdf). Acesso em: 10 jul. 2019.

Os efeitos nefastos decorrentes da opção de tributar preferencialmente o consumo há muito já são reconhecidos, sendo possível destacar que, em 1955, Aliomar Baleeiro já considerava que

Um exame das receitas brasileiras mostra que, a despeito dos princípios pragmáticos da Constituição, o legislador ordinário tem mantido a tendência regressiva. O imposto de consumo e o de vendas sobre a quase totalidade das mercadorias de uso geral são parcelas fundamentais e, por isso, operam ação regressiva ainda não satisfatoriamente contrabalançada pelos impostos pessoais e progressivos.<sup>270</sup>

Portanto, é possível afirmar que a tributação brasileira possui um verdadeiro compromisso histórico com a tributação indireta e com a regressividade fiscal, uma vez que privilegia tal base de incidência tributária desde meados do Século XX, problema que persiste ainda no presente.

Ainda, é possível observar que esta aptidão do Fisco brasileiro em privilegiar a tributação indireta não foi superada, pela divisão da carga tributária atual. Com o advento da Constituição Federal em 1988 e a sua intenção de construir uma sociedade livre, justa e igualitária, far-se-ia necessário adequar a tributação a promoção de tais ideais, desenvolvendo um sistema tributária em legítimo acordo com o princípio da capacidade contributiva.

No entanto, a intenção expressa na Carta Constitucional não foi concretizada, considerando que, entre os períodos que compreendem o ano 2000 e o ano 2009, a tributação sobre o consumo correspondeu a, respectivamente, 61% e 52% do total arrecadado.<sup>271</sup>

Em que pese ter havido uma redução de quase 10% na participação da arrecadação total, o percentual aferido no ano de 2009 permanece em um patamar excessivamente elevado, contribuindo diretamente para a perpetuação de um sistema tributário regressivo.

Tal afirmação é corroborada pelos números apresentados em pesquisa divulgada pelo IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, que ao examinar os dados relativos ao orçamento das famílias brasileiras do levantamento realizado pelo IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, nos anos de 2008 e 2009,

---

<sup>270</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução às ciências das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1955. p. 276.

<sup>271</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 21.

demonstrou os verdadeiros impactos da tributação indireta na renda das famílias brasileiras. Neste sentido, foi demonstrado que a carga tributária referente aos tributos indiretos atingia 28% da renda para os 10% de famílias brasileiras mais pobres, enquanto para os 10% de famílias mais ricas os mesmos tributos corresponderiam a um impacto de tão somente 10% sobre a sua renda.<sup>272</sup>

Isso ocorre porque todo cidadão precisa consumir um mínimo de bens essenciais para que possa sobreviver e levar uma vida minimamente digna, sendo que tais aquisições não são suficientes para concluir acerca da verdadeira capacidade contributiva deste, razão pela qual a excessiva tributação do consumo acaba tendo um impacto negativo no orçamento daqueles que tem poucas posses.

Portanto, não há como se sustentar que a justiça distributiva fiscal e o adequado respeito do princípio da capacidade contributiva sejam possíveis em um sistema tributário que priorize a arrecadação pela via do consumo, uma vez que tais tributos impactam negativamente justamente os membros menos privilegiados da sociedade brasileira.

Em levantamento mais recente, realizado sobre a arrecadação tributária do ano de 2015, o quadro não apresenta uma significativa melhora, dado que a tributação sobre o consumo atingiu a monta de 49,4% da carga tributária bruta. Ainda que a arrecadação brasileira tem caminho no sentido de conceder uma menor participação para os tributos indiretos na arrecadação, o percentual encontrado ainda se encontra em um patamar muito distante do praticado em países desenvolvidos, conservando os efeitos regressivos inerentes a tal opção.<sup>273</sup>

Assim, resta claro que a opção do sistema tributário nacional possui efeito regressivo quando se fala nos tributos indiretos, haja vista que estes consomem uma parcela muito maior da renda das classes mais desfavorecidas, enquanto possui baixo impacto nas finanças dos contribuintes mais abastados.

---

<sup>272</sup> TOLENTINO FILHO, Pedro Delarue. Progressividade da Tributação e Justiça Fiscal: algumas propostas para reduzir as inequidades do sistema tributário brasileiro. In: RIBEIRO, José Aparecido Carlos; LUCHIEZI JUNIOR, Álvaro; MENDONÇA, Sérgio Eduardo Arbulo (org.). *Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos: elementos para reflexão*. Brasília, DF: IPEA: SINDIFISCO: DIEESE, 2011. p. 14.

<sup>273</sup> FAGNANI, Eduardo (org.). *A reforma tributária necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira*. Brasília, DF: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 62. Disponível em: [http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2019/02/Livro-2\\_COMPLETO-FINAL-SITE\\_REV\\_1.pdf](http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2019/02/Livro-2_COMPLETO-FINAL-SITE_REV_1.pdf). Acesso em: 10 jul. 2019.

A crítica apresentada sobre a centralidade da tributação indireta no ordenamento jurídico tributário se mostra adequada justamente por revelar que apesar da adoção de alíquotas progressivas ser considerada como uma técnica oportuna para a promoção do respeito a capacidade econômica do contribuinte, tal procedimento sozinho, não é capaz de garantir uma justiça distributiva em âmbito tributário.

Neste sentido, foi apresentada importante ressalva ao pensamento de John Rawls quanto a promoção da justiça através da adoção de uma tributação centralizada na instituição de alíquotas progressivas, por entender que este método, por si só, não seria o suficiente.

Sabe-se que o filósofo norte-americano chegou a sustentar a adoção de alíquotas progressivas inclusive na tributação sobre o consumo, possivelmente antecipando os problemas aqui apresentados, todavia o próprio autor chega a questionar a viabilidade de tal sistema, oferecendo alternativas como a tributação progressiva da renda.

Dessa forma, enquanto se considera a progressividade de alíquotas é uma técnica propícia para a concretização da capacidade contributiva, há de se sustentar que tal princípio deve ter incidência sobre a totalidade de tributos pagos pelo contribuinte para que se esteja diante de um sistema tributário justo, pois de nada adianta possuir um rol tributário que prevê a utilização de alíquotas progressivas de acordo com a capacidade financeira do contribuinte no intuito de promover a justiça fiscal, sendo que tal regra possui pouca relevância dentro do sistema, considerando-se a grande fonte dos recursos do Estado venha de tributos indiretos para os quais a progressividade é inconcebível.

Portanto, julga-se necessário que a integralidade das regras de Direito Tributário sejam elaboradas no intuito de observar o princípio da capacidade contributiva, sendo incluído em tal necessidade uma melhor distribuição entre as bases de incidência tributária, a fim de evitar as distorções provenientes da regressividade inerente aos tributos indiretos, para que o conteúdo deste princípio incida este sobre toda a gama de tributos existentes, almejando que ao final do ano/exercício financeiro, cada contribuinte tenha suportado uma carga fiscal total compatível com a sua condição financeira.

#### 4.2.2 A Baixa Progressividade da Tributação no Brasil

Diante a exposição realizada, foi possível concluir pela precedência da tributação do consumo existente no Brasil e os seus indesejados efeitos regressivos, impondo um ônus fiscal excessivo justamente sobre aqueles que a justiça distributiva deveria privilegiar, os indivíduos em menos privilegiados financeiramente da sociedade.

De outra parte, além do consumo, a obtenção de renda e a existência de patrimônio são as outras bases clássicas de incidência fiscal, sendo possível argumentar – como o foi, ao longo desta pesquisa – que ambas são fundamentos mais adequados na aferição da capacidade contributiva do pagador de impostos do que o consumo.<sup>274</sup>

No levantamento referido anteriormente, realizado no ano de 2015, ao se analisar a divisão da tributação brasileira sobre a base de incidência, constatou-se que enquanto a tributação sobre o consumo correspondia a quase metade do total arrecadado, a tributação da renda perfazia o percentual de 18,3% desta totalidade, enquanto a tributação incidente sobre o patrimônio representava ínfimos 4,4% de todo o montante.<sup>275</sup>

Consistindo a renda e o patrimônio as bases mais adequadas do que o consumo para se verificar a capacidade econômica do contribuinte, se faz cristalina a distorção havida na tributação brasileira quando menos de um quarto do valor total arrecadado resulta de tais bases de incidência tributária. Tal distorção se faz ainda mais evidente quando “*em países mais desenvolvidos, a tributação sobre a renda e o patrimônio constitui o cerne da incidência de tributos*”.<sup>276</sup>

No entanto, não é o que ocorre no Brasil, sendo digno de destaque a diminuta participação dos impostos incidentes sobre o patrimônio na composição da arrecadação total. Além desta pequena participação no total arrecadado, a tributação

---

<sup>274</sup> BUFFON, Marciano. Desigualdade e tributação no Brasil do Século XXI. In: STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo; ENGELMAN, Wilson (org.). *Constituição, sistemas sociais e hermenêutica: Anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito da UNISINOS*, n. 11. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 215.

<sup>275</sup> FAGNANI, Eduardo (org.). *A reforma tributária necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira*. Brasília, DF: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 29. Disponível em: [http://plataforma.politicassocial.com.br/wp-content/uploads/2019/02/Livro-2\\_COMPLETO-FINAL-SITE\\_REV\\_1.pdf](http://plataforma.politicassocial.com.br/wp-content/uploads/2019/02/Livro-2_COMPLETO-FINAL-SITE_REV_1.pdf). Acesso em: 10 jul. 2019.

<sup>276</sup> BUFFON, op. cit., p. 211.

sobre o patrimônio não foi desenvolvida com respeito a progressividade, uma vez que em sua grande maioria é tributada sob uma alíquota única, ou ainda, quando são instituídas outras faixas de alíquotas, estas pouco contribuem com a justiça distributiva fiscal.<sup>277</sup>

Tal inadequação possui raízes na interpretação equivocada do texto do artigo 145, § 1º da Constituição Federal abordada anteriormente, haja vista que o atual posicionamento do STF reconhecendo a possibilidade de aplicação de alíquotas progressivas sobre os impostos reais relativas ao valor do bem tributado somente foi definido recentemente.

Isto leva a distorções na tributação sobre o patrimônio e sua transmissão, sendo digna de destaque a inadequação da cobrança relativa ao ITCMD.

Não obstante tenha a Corte Suprema brasileira reconhecido a possibilidade da instituição de alíquotas progressivas no imposto incidente sobre as heranças e doações, tal situação ainda está longe de proporcionar um ambiente em que se consagre a justiça distributiva tributária.

A taxação que incide sobre a herança, que para John Rawls possui papel fundamental na promoção da justiça distributiva<sup>278</sup>, é desprezada pelo Ordenamento Jurídico Pátrio, a julgar pelo fato de muitos Estados ainda cobrarem o ITCMD sob uma alíquota única ou ainda, somente diferenciando alíquotas para os casos de doação e herança, ignorando o valor do patrimônio transmitido, bem como pela limitação de tal tributo a alíquota máxima de 8%.

---

<sup>277</sup> BUFFON, Marciano. Desigualdade e tributação no Brasil do Século XXI. In: STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo; ENGELMAN, Wilson (org.). *Constituição, sistemas sociais e hermenêutica*: Anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito da UNISINOS, n. 11. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 217.

<sup>278</sup> Segundo o filósofo norte-americano, a tributação sobre a herança exerce um importante papel na manutenção das instituições básicas vinculadas aos princípios da justiça. Neste sentido, o autor refere que: "A herança desigual de riquezas não é, em si, mais injusta que a herança desigual de inteligência. É verdade que é mais fácil sujeitar a primeira ao controle social; mas o essencial é que, na medida do possível, as desigualdades que se fundamentam em ambas satisfaçam o princípio da diferença. Assim, a herança é permissível, contanto que as desigualdades resultantes tragam vantagens para os menos afortunados e sejam compatíveis com a liberdade e com a igualdade equitativa de oportunidades. Como já foi definido, a igualdade equitativa de oportunidades significa certo conjunto de instituições que assegura oportunidades semelhantes de educação e cultura para pessoas de motivações semelhantes e que mantem cargos e posições abertos a todos, com base nas qualidades e nos esforços razoavelmente relacionados com os deveres e tarefas pertinentes. São essas instituições que correm risco quando as desigualdades de riqueza excedem certo limite; e, da mesma forma, a liberdade política tende a perder o valor e o governo representativo a só existir nas aparências. Os tributos e as leis do setor de distribuição devem evitar que esse limite seja ultrapassado". RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 346.

Esta situação contribui para a consolidação de um sistema tributário conivente com a acumulação e perpetuação de patrimônio, afastado da ideia de justiça e fundamentado em uma clara negativa a sua função redistributiva.

Dessa forma, além da regressividade proveniente da centralidade que a tributação sobre o consumo ocupa na arrecadação total brasileira, a tributação incidente sobre o patrimônio pouco tem contribuído para a concretização de um sistema tributário adequado ao respeito da capacidade econômica dos contribuintes, em razão da sua diminuta progressividade.

Se a tributação brasileira sobre o patrimônio não se mostra como adequada para a concretização da justiça distributiva em âmbito tributário, melhor sorte não assiste a tributação incidente sobre a renda, sendo possível afirmar que o imposto de renda proveniente das pessoas físicas constitui em uma das maiores fontes de injustiças fiscais.

Em sua origem, a tributação sobre a renda da pessoa física no Brasil teve como inspiração as experiências europeia e norte-americana, adotando alíquotas reduzidas, onde a máxima correspondia a 8%, incidindo sob uma ampla de rendimentos compreendendo aqueles provenientes do trabalho e do capital. Pouco a pouco, com o passar dos anos, a alíquota máxima do IRPF foi sendo elevada, atingindo a sua máxima histórica de 65% sob o governo de João Goulart, pouco tempo antes da concretização do do golpe militar de 1964.<sup>279</sup>

Ante a instauração do regime militar, por intermédio da Lei Federal nº 4.862/65 foi reduzida a alíquota máxima do IRPF para 50%, sendo mantida sua estrutura progressiva, que consistia em uma arrecadação dividida em doze faixas de alíquotas distintas, e ainda, na tributação da renda proveniente tanto do capital, quanto do trabalho.<sup>280</sup>

Por mais contraditório que possa parecer, com o advento da redemocratização e da Constituição Federal de 1988, que em seu texto exigia expressamente o respeito a progressividade na instituição deste tributo, no ano de 1989, foi reduzido de maneira considerável o número de faixas de contribuição do IRPF para apenas três, instituindo o percentual de 25% como alíquota máxima para sua cobrança.<sup>281</sup>

---

<sup>279</sup> GOBETTI, Sérgio Wulff, ORAIR, Rodrigo Octávio. *Progressividade tributária: a agenda negligenciada*. Brasília, DF IPEA, 2016. p. 10. (Texto para discussão 2190). Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_2190.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2190.pdf). Acesso em: 27 jun. 2019.

<sup>280</sup> *Ibid.*, p. 10-11.

<sup>281</sup> *Ibid.*, p. 11.

Ou seja, no momento histórico em que o Texto Constitucional introduzia no Ordenamento Jurídico Pátrio os direitos e princípios compatíveis com a justiça distributiva fiscal, a tributação incidente sobre a renda da pessoa física teria seu caráter progressivo minorado, sendo que os reflexos de tal redução ainda são percebidos na atualidade.

É o que se conclui da doutrina de Marciano Buffon, para quem

[...] a ausência de uma efetiva progressividade no imposto de renda contrasta, inclusive, com a norma constitucional que a determina. Há uma quantidade reduzida de alíquotas e uma alíquota máxima que poderia ser revisada para cima. Além disso, a parcela mensal da renda das pessoas físicas isenta de imposto é insuficiente, na medida em que se situa abaixo do mínimo necessário para sobrevivência em família<sup>282</sup>

Dessa forma, em que pese o texto constitucional se mostrar compatível com um sistema tributário fundamentado no respeito do princípio da capacidade contributiva e da progressividade, foi no período posterior a sua promulgação que a cobrança do IRPF se afastou das exigências decorrentes de tais princípios.

Na atualidade, de acordo com a tabela de alíquotas aplicável ao IRPF no corrente ano de 2019, as faixas de tributação compreendem a isenção para quem perceba uma quantia mensal de até R\$ 1.903,98; alíquota de 7,5% para rendas mensais compreendidas entre R\$ 1.903,99 até R\$ 2.826,65; alíquota de 15% para rendas mensais compreendidas entre R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05; alíquota de 22,5% para rendas mensais compreendidas entre R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68; e, por fim na última faixa de tributação incide a alíquota de 27,5% para rendas mensais superiores a R\$ 4.664,68

A injustiça em tais casos se mostra cristalina, uma vez que sobre a renda do contribuinte que auferir a quantia mensal de R\$ 4.664,69, incidirá o mesmo percentual de 27,5% que será utilizada como alíquota apta para apurar o tributo devido por um contribuinte que perceber o valor mensal de R\$ 100.000,00.

---

<sup>282</sup> BUFFON, Marciano. Desigualdade e tributação no Brasil do Século XXI. In: STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo; ENGELMAN, Wilson (org.). *Constituição, sistemas sociais e hermenêutica: Anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito da UNISINOS*, n. 11. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 216.

Assim, se faz prejudicada a ideia de progressividade diante de uma tributação sobre a renda que se divide apenas em quatro faixas de tributação e que possui como alíquota máxima o percentual de 27,5%.

A inadequação da adoção de uma alíquota máxima neste patamar fica ainda mais evidente quando observa que nos países vinculados a OCDE, a alíquota máxima do IRPF é instituída em níveis iguais ou superiores a 50%, e nos Estados Unidos, nação considerada por muitos como modelo de respeito aos valores da liberdade e da propriedade privada, tal alíquota atinge o percentual máximo de 39,6%.<sup>283</sup>

Nesse sentido, são salutares iniciativas como a do Projeto de Lei do Senado nº 517/2015, o qual pretende criar oito faixas de alíquotas diferentes para o Imposto de Renda, e estabelecer uma alíquota máxima de 40%, vindo assim instituir um imposto mais progressivo e adequado ao princípio da capacidade contributiva.

Ainda, merece destaque que o Projeto apresentado aumenta a faixa de isenção do tributo para R\$ 3.300,00 mensais, estando em consonância com a promoção da justiça fiscal, uma vez que ao conceder a ampliação desta faixa, protege o mínimo existencial do contribuinte, respeitando o princípio da dignidade da pessoa humana.

A elevação do valor base para faixa de isenção se faz necessária com a máxima urgência, haja vista que tal quantia não é atualizada desde o ano de 2015, o que na prática representa que o mínimo existencial a ser garantido pela faixa de isenção da tributação fica menor a cada ano que passa.

No entanto, em que pese a conveniência de se concretizar a alteração proposta em tal projeto legislativo, tal concepção não tem recebido a devida atenção no Congresso Nacional Brasileiro.

De outra parte, além de exigir o respeito a progressividade na cobrança do Imposto de Renda, a regra constitucional onde consta expressamente a instituição de tal tributo ainda prescreve a necessidade de se observar os critérios da generalidade e da universalidade em sua incidência.

O Código Tributário Nacional, ao estabelecer a regra para fundamentar a incidência de tal tributo, em seu artigo. 43 refere que o imposto de renda tem como

---

<sup>283</sup> Tais dados estão de acordo com levantamento feito no ano de 2015 em: FAGNANI, Eduardo (org.). *A reforma tributária necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira*. Brasília, DF: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 30. Disponível em: [http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2019/02/Livro-2\\_COMPLETO-FINAL-SITE\\_REV\\_1.pdf](http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2019/02/Livro-2_COMPLETO-FINAL-SITE_REV_1.pdf). Acesso em: 10 jul. 2019.

fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda proveniente do capital e do trabalho, bem como de proventos de qualquer natureza.

Não obstante o CTN faça questão de conceder um tratamento isonômico as fontes de renda tributável, a partir da previsão do seu artigo 43, na prática a legislação tributária nacional concede um tratamento privilegiado a renda proveniente do capital em detrimento daquela resultante do trabalho.

Ao apreciar esta questão, Marciano Buffon ensina que

Com relação à renda proveniente do capital, a legislação brasileira tem conferido um tratamento privilegiado, como ocorre com a tributação na fonte – com alíquotas menores que as máximas – da renda obtida nas mais variadas espécies de aplicações financeiras, além de haver isenção com relação aos valores recebidos a título de distribuição de lucros das pessoas jurídicas, bem como em relação aos valores pagos a título de juros sobre o patrimônio das pessoas jurídicas – estes submetidos à alíquota menor de imposto (15%), sendo permitida sua total dedutibilidade como despesa na apuração do lucro da empresa.<sup>284</sup>

A partir deste trecho, é possível extrair que existem diferenças consideráveis na cobrança de tributos incidentes sobre a renda, que não se constituem em uma exigência vinculada a critérios de justiça e equidade que pudessem justificar a adoção de um método diferenciado para tanto, sendo tão somente fundamentadas na origem das receitas.

Tal situação se demonstra como uma clara violação ao princípio da capacidade contributiva, considerando que impõe a incidência de alíquotas reduzidas, quando não isenta de tributação, a renda proveniente do capital, em prejuízo a renda que tem sua origem no trabalho que possui uma tributação mais gravosa.

A instituição desta regra vai em claro benefício aos indivíduos mais ricos da sociedade, uma vez que para que possa auferir renda proveniente do capital, é necessário que se tenha capital suficiente para que se invista em busca de retornos e quanto mais o indivíduo possui capital investido em fontes de renda, maior o privilégio obtido na tributação sobre este acréscimo patrimonial.

---

<sup>284</sup> BUFFON, Marciano. Desigualdade e tributação no Brasil do século XXI. In: STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo; ENGELMAN, Wilson (org.). *Constituição, sistemas sociais e hermenêutica: Anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito da UNISINOS*, n. 11. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 216-217

Diante de tais constatações, é possível concluir com Sérgio Gobetti, que “as principais limitações à progressividade estão relacionadas, porém, à tributação das rendas do capital.”<sup>285</sup>

Este tratamento conivente com a renda proveniente do capital, que isenta da tributação sobre a renda os valores recebidos a título de distribuição de lucros das pessoas jurídicas no Brasil é reproduzido em apenas um dos países integrantes da OCDE, a Estônia.

De acordo com Sérgio Gobetti

O sistema clássico de tributação da renda, como mencionado, prevê a tributação do lucro na pessoa jurídica e, posteriormente, havendo distribuição aos acionistas, também a tributação dos dividendos na pessoa física. No âmbito dos 34 países da OCDE, que reúne economias desenvolvidas e algumas em desenvolvimento que aceitam os princípios da democracia representativa e da economia de livre mercado, apenas Estônia, México e Eslováquia fugiam desse modelo ao tributarem apenas uma vez o lucro. Em 2011, entretanto, a Eslováquia introduziu uma contribuição social para financiar a saúde, enquanto o México voltou a tributar os dividendos em 2014. Restou somente a Estônia com um regime de isenção total como no Brasil.<sup>286</sup>

Esta opção da legislação tributária afeta diretamente a progressividade do sistema, uma vez que possibilita aos indivíduos que detêm capital suficiente para que obtenham renda proveniente de investimentos, sejam favorecidos por critérios mais brandos na hora de calcular sua contribuição.

Este argumento se comprova mediante uma rápida análise no relatório divulgado pela Receita Federal, intitulado como Grandes Números IRPF – Ano-Calendário 2017, Exercício 2018.<sup>287</sup>

Neste levantamento, consta que a média de alíquotas que incide sobre os rendimentos totais, crescem até o máximo de 10,5% na faixa de declarantes cuja renda corresponde a monta compreendida entre 20 e 30 salários mínimos mensais. A partir deste ponto, na próxima faixa de contribuintes cujo o salário mensal corresponde a 30 e 40 salários mínimos o percentual se mantém, para então iniciar sua queda que

---

<sup>285</sup> GOBETTI, Sérgio Wulff, ORAIR, Rodrigo Octávio. *Progressividade tributária: a agenda negligenciada*. Brasília, DF IPEA, 2016. p. 18. (Texto para discussão 2190). Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_2190.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2190.pdf). Acesso em: 27 jun. 2019.

<sup>286</sup> *Ibid.*, p. 16.

<sup>287</sup> BRASIL. Receita Federal. *Grandes números IRPF – ano-calendário 2017, exercício 2018*. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/zestudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/relatorio-gn-ac-2017.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2019.

atinge a ínfima quantia de 2% de alíquota média sobre aqueles que percebem mensalmente mais de 320 salários mínimos.<sup>288</sup>

Diante destes números, é possível concluir que a progressividade tributária, tema caro para a justiça distributiva rawlsiana e para a concretização de um sistema tributário adequado ao respeito do princípio da capacidade contributiva, resta claramente impactada, uma vez que após atingir o seu ápice a alíquota média do imposto de renda sofre um acentuado decréscimo, diminuindo o efeito da arrecadação sobre os contribuintes com maior poder aquisitivo.

Ou seja, um sistema tributário compatível com a ideia de justiça distributiva desenvolvida no presente trabalho deve conceder um tratamento igualitário a renda, independente de qual seja sua origem, para que não se tenha um sistema tributário que seja progressivo apenas no papel, enquanto na realidade privilegia as camadas mais abastadas da população.

Cumprir reiterar que não se advoga a construção um sistema tributário que venha a ser unicamente custeado pela parcela mais rica da população, isentando os demais de qualquer contribuição no custeio da atividade estatal, haja vista que as premissas desenvolvidas na presente pesquisa se sustentam nas bases de defesa da liberdade do contribuinte, principalmente na doutrina de John Rawls, bem como em um rechaço a soluções utilitaristas, onde o sacrifício de poucos justificaria o benefício de muitos.

Entretanto, há de se recriminar os efeitos perversos da regressividade tributária sobre os escassos recursos da parcela mais pobre da população, ainda mais quando o Brasil é considerado um dos países onde há maior concentração de renda e que possui um recente histórico onde se diligenciou na promoção da redistribuição de renda, não sendo possível assentir com um Estado que atue como um verdadeiro promotor da desigualdade por intermédio da tributação.<sup>289</sup>

Portanto, se faz necessária adoção de uma tributação universal da renda, eliminando as isenções e as alíquotas reduzidas decorrentes da tributação

---

<sup>288</sup> Conforme Tabela 9. BRASIL. Receita Federal. *Grandes números IRPF – ano-calendário 2017, exercício 2018*. Brasília, DF, 2018. p. 9. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/zestudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/relatorio-gn-ac-2017.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2019.

<sup>289</sup> TOLENTINO FILHO, Pedro Delarue. Progressividade da tributação e justiça fiscal: algumas propostas para reduzir as inequidades do sistema tributário brasileiro. In: RIBEIRO, José Aparecido Carlos; LUCHIEZI JUNIOR, Álvaro; MENDONÇA, Sérgio Eduardo Arbulu (org.). *Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos: elementos para reflexão*. Brasília: IPEA: SINDIFISCO: DIEESE, 2011. p. 10.

proveniente da renda sobre o capital, a fim de que a tributação sobre a renda seja verdadeiramente progressiva e justa.

Este tratamento equânime na tributação da renda deve ser acompanhado de uma aproximação das experiências bem sucedidas em países desenvolvidos e adotadas anteriormente pelo Ordenamento Jurídico Nacional, através da adoção de mais faixas de alíquotas no imposto que incide sobre a renda, sendo possível arguir, após a pacificação da ideia da adoção de alíquotas progressivas nos impostos sobre a propriedade pela jurisprudência pátria, que tal técnica de arrecadação também fosse adotada de maneira mais ampla nesta categoria de tributos.

Ainda, se mostra ideal que a tributação sobre a renda das pessoas físicas seja elaborada de maneira a promover um verdadeiro respeito ao mínimo existencial, instituindo uma faixa de isenção que não seja diminuta e cuja atualização ocorra anualmente pela inflação, somado a instituição de uma alíquota máxima que ao menos se aproxime da média instituída nos países da OCDE.<sup>290</sup>

Com a adoção de tais sugestões, seria possível aumentar a participação da tributação sobre a renda e o patrimônio no total da arrecadação tributária, permitindo uma desoneração considerável da excessiva cobrança que incide sobre os tributos indiretos que tanto oneram o preço de bens e serviços no Brasil e possuem claros efeitos regressivos.

Tais propostas, se mostram adequadas tanto ao conceito de justiça distributiva desenvolvido no presente trabalho, quanto as exigências mínimas decorrentes do princípio da capacidade contributiva. Sabe-se que a solução para o “manicômio tributário” brasileiro está longe de ser simples, no entanto se tais propostas não são capazes por um fim aos problemas do sistema tributário nacional, elas com certeza serão úteis para caminharmos na direção de uma tributação mais justa.

---

<sup>290</sup> De acordo com o levantamento realizado pelo estudo A Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira a alíquota média máxima do IRPF nos países da OCDE é de 41%. FAGNANI, Eduardo (org.). *A reforma tributária necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira*. Brasília, DF: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 30. Disponível em: [http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2019/02/Livro-2\\_COMPLETO-FINAL-SITE\\_REV\\_1.pdf](http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2019/02/Livro-2_COMPLETO-FINAL-SITE_REV_1.pdf). Acesso em: 10 jul. 2019.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O tema abordado ao longo da pesquisa desenvolvida se mostra de alta relevância em decorrência das constantes críticas feitas ao sistema tributário brasileiro, em especial aquelas concernentes a injustiça da carga suportada pelos contribuintes.

Em vista dos argumentos apresentados, é possível concluir que apesar da Constituição Federal ambicionar a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, ainda há um longo caminho a ser percorrido para que a tributação brasileira se ajuste verdadeiramente a estes ideais.

No entanto, em que pese o reconhecimento da distância que existe na concretização de tal tarefa, foi possível construir bases sólidas para que se estabeleça critérios mínimos a serem respeitados em um ordenamento tributário realmente comprometido com a justiça distributiva.

Diante de tal afirmação, é possível questionar: como se daria uma distribuição justa do ônus de custear a atividade estatal através da tributação?

Neste sentido, o presente trabalho se propôs a discutir a temática da justiça tributária e sua relação com o princípio da capacidade contributiva, no objetivo de trazer respostas adequadas a ideia de justiça distributiva na repartição do ônus tributário entre os contribuintes.

Para tanto, buscou-se fundamento nas significativas contribuições de Aristóteles, e principalmente na doutrina de John Rawls, para que se pudesse estabelecer as premissas necessárias para desenvolver uma teoria sobre a justiça distributiva tributária.

Da lição de ambos autores, foi possível compreender que a justiça distributiva, busca a concretização de um tratamento equânime na distribuição de bens partilháveis entre os integrantes de uma sociedade, não sendo satisfeita através de uma simples divisão igual entre estes, sendo necessário levar em conta critérios específicos a fim de entregar a cada um o que lhe é de direito.

Ou seja, como destacado ao longo da pesquisa, cabe à justiça distributiva responder a questão: “o que a quem e segundo qual critério?”.

Diante de tal constatação, o trabalho realizado desenvolveu-se com o objetivo de encontrar critérios satisfatórios para que fossem aplicados na justiça distributiva fiscal.

Enquanto Aristóteles reconhecia que o critério adequado a ser enfatizado na justa distribuição de bens, direitos e deveres partilháveis pela sociedade em sua época corresponderia ao mérito, coube a John Rawls, em um período dominado por teorias fundamentadas principalmente no empirismo, tanto na filosofia moral, quanto na Teoria do Direito, retomar a tradição aristotélica reintroduzindo a questão normativa na filosofia política e assentando novas bases para os direitos fundamentais através da sua teoria da justiça.

Com fundamento em um acordo hipotético entre todos os integrantes de uma comunidade, o filósofo norte-americano concluiu que uma sociedade justa seria guiada por dois princípios, dos quais a justiça distributiva extrai a ideia de que a todos os cidadãos é concedido um conjunto igual de direitos e liberdades fundamentais inalienáveis, e ainda, que a distribuição de bens essenciais deve beneficiar os membros menos privilegiados da sociedade.

Dessa forma, para Rawls, não mais o mérito seria o critério enfatizado quando da distribuição de bens, direitos e deveres partilháveis em uma sociedade, mas sim a necessidade de seus integrantes, sendo que quanto maior a necessidade do indivíduo que integra a comunidade imaginada pelo autor, maior deve ser o seu direito aos itens partilháveis.

Em sua proposta teórica, o filósofo norte-americano chegou a sustentar que a teoria da justiça exigiria um sistema tributário em que se adotasse a progressão de alíquotas, a qual, por si só, foi demonstrada como útil, porém insuficiente.

Dessa forma, foi possível concluir que uma ideia contemporânea de justiça distributiva pressupõe o respeito a um conjunto de direitos e liberdades fundamentais dos indivíduos, os quais são considerados como inegociáveis e deve ser promovida uma partilha de bens com uma ênfase ao preceito da necessidade, onde são estipuladas regras mais benéficas para as camadas menos afortunadas da população.

A partir das premissas estabelecidas acerca das exigências da justiça distributiva, buscou-se desenvolver a ideia de justiça distributiva tributária em um Estado Democrático de Direito contemporâneo.

Nesse sentido, foi demonstrado que tal modelo de Estado caracteriza-se pelo reconhecimento das liberdades e garantias constitucionais, bem como pressupõe uma reaproximação entre o Direito e a moral, promovida pelos novos textos constitucionais que surgiram a partir da metade do Século XX, após o fim da Segunda Guerra Mundial.

Este movimento que buscou a superação do positivismo jurídico, nominado no presente trabalho de pós-positivismo, caracterizou-se por apresentar alternativas as clássicas teses juspositivistas: a tese das fontes; a tese da separabilidade entre o Direito e a moral; e, por fim, a tese da discricionariedade.

O reconhecimento da juridicidade dos princípios constitucionais, foi fundamental na consolidação desta ruptura com as teses do positivismo jurídico, pois é a partir de tal momento que teoria jurídica passa a sustentar que cabe aos princípios a instituição do mundo prático no Direito, ingressando neste ao identificar as preocupações e tradições morais relevantes da sociedade que efetivamente sustentam as regras produzidas pelo Poder Legislativo.

Neste sentido, com amparo na doutrina de Ronald Dworkin, foi possível observar que em uma concepção pós-positivista do Direito, as regras não acontecem fora dos princípios, cabendo a estes a imposição de um dever de integridade aos legisladores que devem tornar o conjunto de leis moralmente coerente com os princípios jurídicos da comunidade em que estão inseridos, bem como demandam do judiciário o dever de decidir de forma adequada com o Direito regularmente construído.

A partir de tais constatações, foi possível sustentar que as regras operam a concreção dos princípios e, por consequência, a interpretação ou aplicação destas no caso concreto deve estar em harmonia com os princípios que as fundamentam.

Assim, constatando-se que o Estado Democrático de Direito afirma o compromisso de garantia de direitos e liberdades do cidadão, a tributação deste modelo de Estado não poderia ir em sentido diverso e tomar do contribuinte aquilo que lhe é direito reter, haja vista que não pode o ente estatal subtrair do contribuinte por meio do Fisco, aquilo que lhe deve garantir pela sua política social.

Razão pela qual concluiu-se que a tributação, para ser justa, deve ser construída de forma coerente com os princípios constitucionais e deveres fundamentais da comunidade em que estão inseridos.

Devendo uma tributação justa estar adequada aos princípios constitucionais, e ainda, sendo reconhecido que a justiça distributiva, a partir do pensamento rawlsiano, passa a enfatizar o critério da necessidade na distribuição de renda e de bens essenciais, uma vez que o princípio da diferença sustenta que as diferenças de uma sociedade se justificam desde que resultem no maior benefício possível aos membros

menos favorecidos desta, foi possível concluir que a justiça distributiva fiscal seria amparada no respeito ao princípio da capacidade contributiva.

Daí porque, é possível afirmar que a pergunta inerente a justiça distributiva “o que, a quem e segundo qual critério?” é respondida no âmbito do Direito Tributário da seguinte maneira: “a tributação, aos contribuintes, de acordo com a sua capacidade contributiva”.

Portanto, foi demonstrado que a justiça distributiva requer um sistema tributário que respeite efetivamente a capacidade do pagador de impostos de contribuir com o custeio da atividade estatal, confirmando a hipótese apresentada no início desta pesquisa.

Diante de tal constatação, se fez necessário investigar qual seria o conteúdo inerente ao respeito do princípio da capacidade contributiva. Neste ponto, foi possível sustentar que muito além da clássica teoria do sacrifício igual e sua pretensa equidade na divisão do ônus fiscal, ou ainda, da literalidade redação do art. 145, § 1º, regra considerada como insuficiente para que se construa uma tributação justa, o princípio da capacidade contributiva decorre do próprio modelo de Estado instituído pela Constituição, sendo compatível com os objetivos fundamentais e princípios consagrados em seu texto.

Assim, foi desenvolvida uma interpretação que estivesse de acordo com os direitos, garantias e princípios estabelecidos na Constituição Federal, fundamentando o princípio da capacidade contributiva, resumidamente, nos princípios da dignidade da pessoa humana, igualdade e solidariedade.

Ainda, em convergência com a teoria da justiça rawlsiana e a ideia de justiça distributiva, foi considerado que respeito da capacidade contributiva exige uma tributação que garanta um conjunto liberdades fundamentais inalienáveis e ao mesmo tempo redunde em benefícios para a parcela menos privilegiada da população.

Neste contexto, foi possível demonstrar que a satisfação da dignidade da pessoa humana pelo princípio da capacidade contributiva possui uma íntima relação com a ideia de preservação das liberdades individuais, garantia esta que é considerada de extrema relevância para Rawls.

O respeito a capacidade econômica dos contribuintes impõe um claro limite ao poder de tributar do Estado, haja vista que fundamenta-se nos ideais de preservação da liberdade dos cidadãos e no seu direito de dispor de uma existência digna, bem

como na obrigação que o Estado possui em proporcionar aos seus cidadãos condições necessárias para o exercício de tal direito.

Por intermédio desta garantia a dignidade da pessoa humana através da tributação, que o princípio da capacidade contributiva desvela outros princípios de natureza tributária como o da não tributação do mínimo existencial, o da vedação ao confisco e o da seletividade.

De outra parte, a vinculação existente entre os princípios da capacidade contributiva é a mais evidente, pois decorre da própria vinculação entre o respeito a capacidade econômica do contribuinte e a ideia justa distributiva.

Ao exigir uma distribuição equitativa da carga tributária, variando o montante a ser pago pelos contribuintes de acordo com a sua capacidade econômica, o princípio da capacidade contributiva adota um critério promotor da igualdade entre os cidadãos na hora de pagar seus tributos, com o intuito de promover um tratamento que trate igualmente os iguais e de maneira desigual, os que possuem diferentes capacidades para contribuir.

Por último, a vinculação de tal princípio com a ideia de solidariedade tem raízes no claro vínculo entre a tributação e o sucesso do empreendimento coletivo entre indivíduos conhecido como sociedade, no qual todos são devedores e credores dos direitos fundamentais garantidos pela Constituição.

Por seu caráter solidário, o princípio da capacidade contributiva possui uma notável afinidade com a progressividade tributária, uma vez que ao estabelecer alíquotas progressivas de acordo com a capacidade do contribuinte, tal técnica de arrecadação privilegia o caráter solidário da comunidade, onde os integrantes que possuem uma melhor condição financeira, desembolsam um valor maior de tributos para que seja possível beneficiar a parcela mais necessitada da população.

A partir de tais considerações, foi possível abordar exemplos privilegiados de verdadeiros obstáculos impostos pela legislação Pátria na concretização de um ordenamento tributário justo.

Como anteriormente referido, as críticas apresentadas sobre a centralidade da tributação sobre o consumo e da baixa progressividade da tributação, especialmente na tributação da renda das pessoas físicas, não exprimem todas injustiças existentes na tributação brasileira, sendo possível afirmar que, com base nas premissas desenvolvidas no presente trabalho, é possível examinar a existência de outras distorções existentes no sistema de arrecadação.

Portanto, o objetivo derradeiro desta pesquisa não foi o de elencar todos os problemas existentes no Ordenamento Tributário Pátrio, mas sim, demonstrar como os critérios mínimos para a concretização do princípio da capacidade contributiva se mostram compatíveis com o desenvolvimento de uma tributação justa, aptos a apontar diversas distorções existentes na arrecadação tributária brasileira.

A partir de tais critérios, é possível prosseguir a análise sobre a questão da justiça distributiva fiscal, no intuito de combater outras injustiças existentes na divisão do ônus tributário, a fim de que se desenvolva um Ordenamento Jurídico Tributário cujo objetivo reside na garantia de que ao final de cada ano/exercício, cada contribuinte tenha contribuído com o custeio da atividade estatal de acordo com a sua capacidade para tanto, concretizando a justiça distributiva fiscal.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Martin Claret, 2002.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução às ciências das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1955.
- BAPTISTA, Luiz Olavo. *Direito e comércio internacional*. 1. ed. São Paulo: LTr, 1994.
- BARBERIS, Mauro. Neoconstitucionalismo. *Revista Brasileira de Direito Constitucional*, [S.l.], v. 7, n. 1, p. 18-30, 2006.
- BITTAR, Eduardo C.; ALMEIDA, Guilherme Assis de. *Curso de filosofia do direito*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- BOBBIO, Norberto. *Igualdade e liberdade*. 3. ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 1997.
- BOBBIO, Norberto. *Liberalismo e democracia*. 6. ed. São Paulo: Brasiliense, 1995.
- BOBBIO, Norberto. *Locke e o direito natural*. Brasília, DF: Editora Universidade de Brasília, 1997.
- BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1999.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- BRASIL. Receita Federal. *Grandes números IRPF – ano-calendário 2017, exercício 2018*. Brasília, DF, 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/zestudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/relatorio-gn-ac-2017.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão no recurso extraordinário n. 562.045/RS*. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 06-02-2013, Plenário, DJ de 27-11-2013.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão no recurso extraordinário n. 153.771/MG*. Relator: Min. Moreira Alves, julgamento em 20-11-1996, Plenário, DJ de 5-9-1997.
- BUFFON, M. *A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana*. [S.l.], 2007. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=ir01550a&AN=rdbu.UNISINOS.2479&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 22 jul. 2019.
- BUFFON, Marciano. Desigualdade e tributação no Brasil do Século XXI. In: STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo; ENGELMAN, Wilson (org.). *Constituição, sistemas sociais e hermenêutica*: Anuário do Programa de Pós-

Graduação em Direito da UNISINOS, n. 11. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

BUFFON, Marciano. *O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1998*. São Paulo: Memória Jurídica, 2003.

BUFFON, Marciano. Princípio da capacidade contributiva: uma interpretação hermeticamente adequada. In: CALLEGARI, André Luís; STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo (org.). *Constituição, sistemas sociais e hermenêutica: anuário do programa de pós-graduação em Direito da UNISINOS*, n. 8., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

BUSTAMANTE, Thomas. A breve história do positivismo descritivo. O que resta do positivismo jurídico depois de H. L. A. Hart? *Novos Estudos Jurídicos*, [S.l.], v. 20, n. 1, p. 312-313, 2015.

CALSAMIGLIA, Albert. Prólogo. In: DWORKIN, Ronald. *Los derechos en serio*. Barcelona: Ariel, 1989.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. rev. e. ampl. até a EC 67/ 2011, e de acordo com a Lei Complementar 87/ 1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros, 2012.

CASTILHO, Ricardo dos Santos. *Filosofia geral e jurídica*. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. *E-book*.

CASTORIADIS, Cornelius. *As encruzilhadas do labirinto*. 2. ed. São Paulo: Paz e Terra. 1997. v. 1.

DETIENNE, Marcel. *Os mestres da verdade na Grécia arcaica*. Trad. Andréa Daher. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1988.

DWORKIN, Ronald. *A raposa e o porco-espinho: justiça e valor*. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

DWORKIN, Ronald. *O Império do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

FAGNANI, Eduardo (org.). *A reforma tributária necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira*. Brasília, DF: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: [http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2019/02/Livro-2\\_COMPLETO-FINAL-SITE\\_REV\\_1.pdf](http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2019/02/Livro-2_COMPLETO-FINAL-SITE_REV_1.pdf). Acesso em: 10 jul. 2019.

FELIPE, Sônia. Rawls: uma teoria ético-política da justiça. In: OLIVEIRA, Manfredo A. *Correntes fundamentais da ética contemporânea*. Petrópolis: Vozes, 2001.

FINNIS, J. *Lei natural e direitos naturais*. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2007.

FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

FRERE, Jean; VEGLERIS, Eugénie. Mythe traditionnel et mythe platonicien: l'idée de justice. In: TZITZIS, Stamatios; PROTOPAPAS-MARNELI, Maria; MELKEVIK, Bjarne. *Mythe et justice dans la pensée grecque*. Québec: Les Presses de l'Université Laval, 2009. p. 151-159.

GOBETTI, Sérgio Wulff, ORAIR, Rodrigo Octávio. *Progressividade tributária: a agenda negligenciada*. Brasília, DF IPEA, 2016. p. 10-35. (Texto para discussão 2190). Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_2190.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2190.pdf). Acesso em: 27 jun. 2019.

GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (org.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

HART, Herbert L. A. *O conceito do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2001.

HOBBS, Thomas. *Leviatã ou a matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil*. Tradução: Rosina D'Angina. 3. ed. São Paulo: Ícone, 2014.

KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes e outros escritos*. Tradução de Leopoldo Holzbach. São Paulo: Martin Claret, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

MACINTYRE, Alasdair. *Justiça de quem? Qual racionalidade?* 4. ed. São Paulo: Loyola, 2010.

MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica*. [S.l.], 2014. Disponível em: <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=ir01550a&AN=rdbu.UNISINOS.3735&lang=pt-br&site=eds-live>. Acesso em: 14 jul. 2019.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

NABAIS, José Casalta. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005.

NADER, Paulo. *Filosofia do direito*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

NEIVA, Horácio Lopes Mousinho. *Introdução crítica ao positivismo jurídico exclusivo: a teoria do direito de Joseph Raz*. Salvador: JusPODIVM, 2017.

NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1991.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. *Decisão judicial e o conceito de princípio: a hermenêutica e a (in)determinação do direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

PINTO, Gerson Neves. Os dois sentidos do termo “justiça” no livro V da *Ética Nicomaquéia* de Aristóteles. *Revista Espaço Acadêmico*, [S.l.], v. 13, n. 147, p. 82-90, 2013.

RAWLS, John. Justiça como eqüidade: uma concepção política, não metafísica. *Lua Nova: Revista de Cultura e Política*, São Paulo, n. 25, p. 27, 1992.

RAWLS, John. *O liberalismo político*. São Paulo: Ática, 2000.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *O contrato social*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

SANDEL, Michael. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

SARLET, Ingo Wolfgang. Notas sobre a dignidade da pessoa humana na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: SARMENTO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang (coord.). *Direitos fundamentais no Supremo Tribunal Federal: balanço e crítica*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Nova Cultural, 1998.

STRECK, Lenio Luiz. A crítica hermenêutica do direito e o novo código de processo civil: apontamentos sobre a coerência e a integridade. In: STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo; ENGELMAN, Wilson (org.). *Constituição, sistemas sociais e hermenêutica: anuário do Programa de Pós-graduação em Direito da UNISINOS*, n. 11. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

STRECK, Lenio Luiz. Contra o neoconstitucionalismo. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, [S.l.], v. 3, n. 4, p. 9-27, 15 jun. 2011.

STRECK, Lenio Luiz. *Dicionário de hermenêutica: quarenta temas fundamentais da teoria do direito à luz da crítica hermenêutica do direito*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017.

STRECK, Lenio Luiz. O que é isto: o constitucionalismo contemporâneo. *Revista do CEJUR/TJSC: Prestação Jurisdicional*, [S.l.], v. 1, n. 2, p. 27-41, 2014.

STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso*. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2017.

STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luís Bolzan de. *Ciência política & teoria do Estado*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

STRECK, Lenio Luiz; MOTTA, Francisco José Borges. Relendo o debate entre Hart e Dworkin: uma crítica aos positivismos interpretativos. *Revista Brasileira de Direito*, [S.l.], v. 14, n. 1, p. 64, 2018.

STRECK, Lenio. *O que é isto: decidido conforme minha consciência?* 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOLENTINO FILHO, Pedro Delarue. Progressividade da tributação e justiça fiscal: algumas propostas para reduzir as inequidades do sistema tributário brasileiro. In: RIBEIRO, José Aparecido Carlos; LUCHIEZI JUNIOR, Álvaro; MENDONÇA, Sérgio Eduardo Arbulu (org.). *Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos: elementos para reflexão*. Brasília, DF: IPEA: SINDIFISCO: DIEESE, 2011.

TZITZIS, Stamatios; PROTOPAPAS-MARNELI, Maria; MELKEVIK, Bjarne. *Mythe et justice dans la pensée grecque*. Quebec: Les Presses de l'Université Laval, 2009.

VIEIRA, Antônio. Sermão de Santo Antônio. Lisboa, 14 de setembro de 1642. In: VIEIRA, Antônio. *Escritos históricos e políticos*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

WEISS, Fernando Lemme. *Princípios tributários e financeiros*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.